

## CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 14 de Outubro de 2004<sup>1</sup>

### I — Introdução

1. O objecto do presente reenvio do *Vestre Landsret* (Dinamarca) prende-se com a aplicabilidade do imposto sobre o valor acrescentado à locação de postos de amarração num porto de recreio assim como de lugares em terra para a recolha no Inverno de embarcações de recreio. Estes serviços podem estar isentos de IVA, desde que se trate de locação de bens imóveis, nos termos 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 (a seguir «Sexta Directiva»)<sup>2</sup>. As isenções não são, porém, aplicáveis se os postos de amarração e os lugares no cais forem classificados de «áreas destinadas ao estacionamento de veículos».

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

### II — Enquadramento jurídico

#### A — *Direito comunitário*

2. Segundo o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão, em princípio, sujeitos a IVA as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território do país. Conforme resulta do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva, «[a] exploração de um bem corpóreo [...] com o fim de auferir receitas com carácter de permanência» também constitui uma actividade económica sujeita a IVA.

3. São isentas de IVA sob determinadas condições, segundo o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva:

«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;

electricidade e aquecimento no âmbito da locação. Contudo, a isenção não abrange a locação de apartamentos em hotéis ou equiparados, a locação de apartamentos em empresas que os arrendem por períodos de tempo inferiores a um mês, a locação de lugares em parques de campismo, em parques de estacionamento e para fins publicitários, e a locação de cofres-fortes.»

2. Da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

3. Da locação de equipamento e maquinaria de instalação fixa;

5. Adicionalmente, vem referido o seguinte no ponto D.11.8 da circular IVA 2001 sobre a prática administrativa na Dinamarca:

4. Da locação de cofres-fortes.

«A locação por clubes náuticos de postos de amarração, de lugares de cais e de ancoradouros nos portos está sujeita a IVA mesmo que se destine a membros de associações.»

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

#### B — *Direito dinamarquês*

4. O artigo 13.º, n.º 1, ponto 8, da Lei do IVA dinamarquesa prevê a isenção para as seguintes mercadorias e serviços:

Assim, deve ser pago IVA sobre a renda ou aluguer, incluindo eventuais adiantamentos ou depósitos que sejam cobrados pela locação a locatários permanentes, bem como sobre as taxas portuárias cobradas pela utilização do porto por navegadores visitantes.»

«A gestão e locação de bens imóveis, incluindo o fornecimento de gás, água,

6. Segundo o artigo 39.º, n.º 5, da Lei do IVA dinamarquesa, o imposto pago pela instala-

ção, reparação e manutenção de instalações portuárias, com a excepção de construções, pode ser deduzido como imposto anteriormente pago.

### III — Matéria de facto, questões prejudiciais e tramitação

7. O Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Fundo do porto de recreio de Marselisborg, a seguir «FML») é uma fundação que mantém e explora um porto de recreio. A FML dá em locação postos de amarração no porto e lugares no terreno portuário para recolha dos iates no Inverno. Estes serviços são oferecidos tanto em conjunto como em separado. Os postos de amarração podem ser locados por períodos longos mas também por períodos curtos, ou seja, numa base mensal ou diária.

8. No caso da locação conjunta, por um período longo, de um posto de amarração e de um lugar de cais, o locatário, além pagar a renda, tem de prestar uma caução. O montante de ambos os pagamentos depende das dimensões do lugar necessário para a embarcação correspondente.

9. Em contrapartida, é atribuído ao proprietário da embarcação, para sua utilização por um ano, um determinado posto de amarração fixo numa barra ou numa ponte flutuante, adaptada ao tamanho da embarca-

ção. Se o titular do lugar não pretender utilizar o posto de amarração por um período de tempo superior a 24 horas, o lugar é colocado à disposição dos visitantes, gratuitamente. Além disso, o locatário recebe um lugar de cais, que consiste num suporte numerado colocado numa área específica da zona portuária onde pode guardar o seu barco fora da estação náutica e à qual tem livre acesso. Por fim, o locatário tem direito a utilizar a totalidade dos equipamentos comuns do porto, tais como casas de banho e balneários.

10. Os proprietários de embarcações que tomam de locação, por um período mais longo ou mensalmente, apenas um posto de amarração não têm de prestar qualquer caução. Em vez disso, têm de pagar uma renda mais elevada. Também lhes é atribuído um lugar fixo pelo período de locação. Aos velejadores visitantes, que só permanecem no porto por um ou alguns dias, são destinados postos de amarração que estejam livres.

11. Os lugares em terra já referidos também podem ser locados independentemente de um lugar na água.

12. A administração fiscal comunicou à FML que a sua actividade está, na globalidade, sujeita a IVA. Ao apreciar o recurso que a FML interpôs desta comunicação, o tribunal de primeira instância (Landsskatte-

ret) confirmou o ponto de vista da administração fiscal no que diz respeito aos postos de amarração. A respectiva locação não está incluída nas isenções referentes ao arrendamento de bens imóveis. O tribunal considerou, pelo contrário, isento o arrendamento de lugares em terra. Tanto a FML como o Skatteministeriet (Ministério das Finanças) recorreram desta decisão para o Vestre Landsret, o qual submeteu ao Tribunal de Justiça, por decisão de 22 de Novembro de 2002, as seguintes questões para decisão prejudicial, nos termos do artigo 234.º CE:

«1) O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388 do Conselho) deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'locação de bens imóveis' abrange a locação de um lugar para uma embarcação, que consiste numa parte da área portuária em terra e numa área delimitada e identificável na água?

2) O artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'veículos' abrange as embarcações?»

13. No processo perante o Tribunal de Justiça, a FML, o Governo dinamarquês e o

Governo grego, assim como a Comissão, tomaram posição. Com a excepção da FML, todos os intervenientes são da opinião de que a locação de postos de amarração e de lugares de cais estão sujeitos a IVA. Enquanto os Estados-Membros consideram que, em qualquer caso, os lugares na água não constituem imóveis na acepção da directiva, a Comissão é de opinião diferente quanto a este aspecto. A Comissão e os Governos estão no entanto de acordo quanto ao facto de a excepção à isenção de IVA para áreas destinadas ao estacionamento de veículos ser aplicável. Pelo contrário, na opinião da FML, a regra relativa às áreas destinadas ao estacionamento de veículos não é aplicável aos postos de amarração.

#### IV — **Apreciação jurídica**

14. As questões prejudiciais dizem respeito à interpretação das regras sobre as isenções de IVA relativas à locação de bens imóveis previstas no artigo 13.º, B, alínea b). Com a primeira questão, pretende-se saber se um posto de amarração num porto ou um local de estacionamento da embarcação em terra devem ser considerados um bem imóvel. Para a resposta à segunda, há que esclarecer se a excepção à isenção relativa à locação de locais de estacionamento para veículos também se aplica a esse tipo de lugares destinados a embarcações.

A — *Observações preliminares*

15. Antes de entrarmos na apreciação detalhada das questões prejudiciais, há que recordar que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, que carecem, por isso, de uma definição comunitária<sup>3</sup>.

16. Da economia da directiva resultam as seguintes regras de interpretação para as disposições a examinar: visto que as isenções constituem excepções 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, o conceito de renda de um bem imóvel deve ser interpretado em sentido estrito<sup>4</sup>. Através da excepção à isenção referida no n.º 2 do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva referente às áreas de estacionamento para veículos, as operações em causa caem de novo no âmbito de aplicação das regras gerais desta directiva; esta disposição não pode, portanto, ser objecto de uma interpretação em sentido estrito<sup>5</sup>.

3 — 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); e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 22).

4 — Acórdão Comissão/Irlanda (já referido na nota 3, n.º 52); acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25); e acórdão Sinclair Collis (já referido na nota 3, n.º 23).

5 — Acórdão 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, n.º 19).

17. Evidentemente que a interpretação da directiva poderia ser supérflua se a Dinamarca tivesse feito uso da possibilidade de prever, além dos casos regulados no artigo 13.º, B, alínea b), n.ºs 1 a 4, da Sexta Directiva, outras excepções ao âmbito de aplicação das isenções. A Sexta Directiva deixa, na verdade, aos Estados-Membros, para este efeito, uma grande margem de actuação, como a Comissão realçou, com razão, referindo-se ao acórdão Far<sup>6</sup>. Assim, a Dinamarca podia considerar em especial a locação de postos de amarração como uma actividade sujeita a IVA, a par da locação de lugares de estacionamento.

18. Se um Estado-Membro quiser, no entanto, fazer uso desta faculdade, terá de concretizá-la através de um aperfeiçoamento correspondente da regulamentação do IVA. Não basta para isso que as amplas disposições nacionais correspondentes à Sexta Directiva sejam completadas por uma prática administrativa, ou apenas por instruções administrativas internamente vinculativas, para que outros factos sejam sujeitos a imposto<sup>7</sup>.

6 — Acórdão de 3 de Fevereiro de 2000, Far (C-12/98, Colect., p. I-527). V., também, acórdão de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 45).

7 — V. conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs de 6 de Junho de 2003, no processo Maierhofer (C-315/00, Colect., p. I-565, n.ºs 27 e 28), e de 17 de Maio de 1989, no processo Henriksen (173/88, Colect., pp. I-2763, I-2770, n.º 22).

19. A prática administrativa assente na circular IVA 2001<sup>8</sup>, segundo a qual os postos de amarração estão sujeitos a imposto, não pode assim ser considerada como uma ampla excepção nacional à isenção da locação de bens imóveis.

20. Segundo as disposições nacionais, os sujeitos passivos têm direito à dedução do imposto anteriormente pago relativamente às despesas de instalação, reparação e manutenção de instalações portuárias, desde que estas despesas não digam respeito a edifícios. Isto indica que o legislador dinamarquês liga estas despesas a uma actividade sujeita a imposto. Mas também esta indicação indirecta não constitui uma regra claramente derogatória da isenção relativa à locação de bens imóveis.

21. Na ausência de regulamentação especial sobre o tratamento fiscal da locação de postos de amarração no direito dinamarquês relativo ao IVA, tem de se averiguar se se deve considerar essa actividade como locação de bens imóveis ou, eventualmente, como locação de lugares de estacionamento para veículos na acepção da Sexta Directiva.

B — *Locação de um bem imóvel (primeira questão prejudicial)*

22. O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não define o conceito de «locação de bens imóveis» e também não remete, para sua definição, para as disposições legislativas dos Estados-Membros<sup>9</sup>.

23. Contudo, resulta de jurisprudência assente que, por um lado, a característica fundamental da locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito<sup>10</sup>.

24. Por outro lado, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão<sup>11</sup>.

9 — Acórdão «Goed Wonen» (já referido na nota 6, n.º 44) e Sinclair Collis, (já referido na nota 3, n.º 24).

10 — Acórdãos «Goed Wonen» (já referido na nota 6, n.º 55) e Sinclair Collis (já referido na nota 3, n.º 25), assim como acórdão de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 21).

11 — Acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 12); Stockholm Lindöpark (já referido na nota 4, n.º 26); e Sinclair Collis (já referido na nota 3, n.º 26).

8 — V., *supra*, n.º 5.

25. A oferta da FML engloba tanto a locação de postos de amarração no porto como de lugares para a recolha das embarcações em terra. Apesar de estes serviços também serem oferecidos em conjunto, a questão de saber se se trata de locação de um bem imóvel implica que se averigüem separadamente os dois tipos de lugares para embarcações.

26. O facto de ser facturado um preço único para a locação combinada do posto de amarração e do lugar de cais não reveste importância decisiva para este efeito<sup>12</sup>.

27. Determinante é antes o facto de os postos de amarração e os lugares de cais poderem ser dados em locação separadamente, de forma que existem duas prestações principais independentes, separáveis uma da outra e não uma prestação económica integrada e autónoma<sup>13</sup>. Igualmente, nenhuma das duas formas de locação de um lugar para embarcação constitui a prestação principal e a outra a prestação acessória que partilha do tratamento fiscal da prestação principal<sup>14</sup>.

28. Quanto aos lugares em terra, resulta das indicações do pedido de decisão prejudicial que as respectivas áreas estão claramente delimitadas e assinaladas. O locatário tem, por um tempo determinado, o direito exclusivo à utilização do lugar. Tem livre acesso ao lugar. Durante o período de locação, nenhum outro proprietário de embarcação pode ocupar o lugar sem o consentimento do locatário. Consequentemente, trata-se de locação de um bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

29. A qualificação dos postos de amarração na doca coloca, pelo contrário, maiores dificuldades. É também aqui ponto assente que os postos de amarração estão claramente delimitados do resto do porto por barras e por cabeços de amarração. O Governo dinamarquês e o Governo grego têm, no entanto, dúvidas de que os postos de amarração sejam realmente bens imóveis.

30. Um bem imóvel pode ser definido como uma parte delimitada do solo, incluindo os edifícios nele construídos, que pode ser objecto de propriedade e de posse. Ao contrário do mar alto, as águas interiores podem ser propriedade ou estar na posse de uma pessoa. Assim, a FML é proprietária do terreno portuário, conforme resulta do pedido de decisão prejudicial. O facto de uma área estar totalmente ou em parte inundada por água não é um obstáculo à sua classificação como bem imóvel que pode ser dado em locação. Assim como a FML

12 — V. acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 31).

13 — Acórdão CPP (já referido na nota 12, n.º 29).

14 — Acórdão CPP (já referido na nota 12, n.º 30) e acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24); v., especialmente, também acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. I-2763, n.ºs 14 a 16), no qual o Tribunal de Justiça considerou a locação de uma garagem uma prestação acessória à locação de um imóvel destinado a habitação, que também cai no âmbito da isenção fiscal da locação de bens imóveis.

pôde adquirir a propriedade do terreno portuário incluindo a doca, também podia ter dado em locação o terreno. Mas aquilo que vale para o terreno como um todo também deve valer para partes delimitadas do mesmo.

31. Os bens imóveis devem ser, além disso, distinguidos dos bens móveis. Com efeito, é verdade que a água, onde as embarcações directamente se encontram, é um bem móvel. Com base nesta ideia, o Governo dinamarquês parece só considerar bens imóveis os cabeços de amarração e as pequenas pontes, às quais as embarcações são amarradas, e cuja colocação à disposição considera uma prestação meramente acessória. O objecto da locação não é, assim, uma quantidade móvel de água, mas uma parte determinada da doca. Esta superfície coberta de água está delimitada de forma estável e não é susceptível de ser transferida de local.

32. Mesmo numa interpretação estrita do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, um posto de amarração numa doca preenche a definição de bem imóvel na acepção desta disposição.

33. A existência de um relação de locação não está, além disso excluída pelo facto de a FML poder ceder aos visitantes um posto de amarração no caso de ausência temporária do titular desse posto de amarração.

34. Com efeito, a locação de um bem imóvel caracteriza-se pelo facto de o locatário tomar posse do bem imóvel e de poder excluir da mesma os outros a qualquer momento. No entanto, também podem existir relações de locação nas quais vários locatários podem utilizar o bem locado, tendo um dos locatários um direito de utilização prioritário.

35. E é este o caso. O locatário a longo prazo pode livremente decidir afastar ou não a sua embarcação do posto de amarração. Nem a FML nem outro proprietário de embarcação podem exigir do locatário o abandono do posto de amarração durante o período de locação. Só quando o locatário decide não ocupar o seu posto de amarração por mais de 24 horas é que a administração do porto pode colocar o lugar temporariamente à disposição de outros proprietários de embarcações.

36. À primeira pergunta deve, por isso, responder-se que o conceito «locação de bens imóveis», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva engloba tanto a locação de uma determinada área delimitada de uma doca que serve de posto de amarração como também um lugar delimitado em terra para uma embarcação.



C — *Locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos (segunda questão prejudicial)*

37. Com a segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, da Sexta Directiva exclui as áreas de estacionamento de embarcações da isenção fiscal relativa à locação de bens imóveis. Para o órgão jurisdicional de reenvio existem dúvidas devido ao facto de, na versão dinamarquesa da disposição, ser utilizado o conceito «køretøjer» (veículo), que, de acordo com o seu sentido literal, só inclui veículos com rodas. Consequentemente, não é compatível com o teor da versão dinamarquesa considerar as embarcações veículos na acepção da disposição.

38. Como o órgão jurisdicional de reenvio, a Comissão e os Governos intervenientes realçam com razão, este problema não se coloca da mesma forma relativamente às outras versões linguísticas da directiva, pois nestas são utilizados conceitos neutrais, que também podem englobar embarcações<sup>15</sup>.

39. Num caso destes, em que as diversas versões linguísticas divergem umas das outras, a disposição em questão deve, segundo jurisprudência assente, ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento<sup>16</sup>.

40. Mesmo nas outras versões linguísticas além da dinamarquesa não é muito claro se o conceito de áreas destinadas ao estacionamento de veículos também engloba os postos de amarração ou lugares em terra para embarcações. Se não se poder apreciar o alcance de uma expressão com base numa interpretação exclusivamente literal, tem de se recorrer ao contexto no qual ela se inscreve para esclarecer o seu significado, tendo em conta a economia da Sexta Directiva<sup>17</sup>.

41. A FML procura demonstrar que na Sexta Directiva é utilizado o conceito «meio de transporte» como conceito genérico para veículos terrestres, embarcações e aeronaves, enquanto por «veículos» só se pretende referir veículos terrestres.

42. Uma leitura da versão alemã da Sexta Directiva suscita, no entanto, dúvidas quanto a saber se subjacente à Sexta Directiva está

15 — Na versão inglesa é utilizado o termo «vehicles», na francesa «véhicules», na espanhola «vehículos», na portuguesa «veículos», na italiana «veicoli», na neerlandesa «voertuigen» e na sueca «fordon».

16 — Acórdãos de 27 de Março de 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Colect., p. I-1345, n.º 19), e de 14 de Setembro de 2000, D. (C-384/98, Colect., p. I-6795, n.º 16).

17 — Acórdãos de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 22), e Henriksen (já referido na nota 14, n.º 10 e 11).

uma economia geral terminológica correspondente. Assim, no artigo 15.º, primeiro parágrafo, n.º 2, referido pela FML, é utilizado, com efeito, o conceito de meio de transporte. Noutras disposições que a FML menciona [artigo 28.º-A, n.º 2, alínea a); 28.º-N, n.º 4, alíneas b) e c); 28.º-O, n.º 1, alínea g); e 28.º-P, n.º 7, alíneas b) e c), da Sexta Directiva] encontra-se, pelo contrário, o conceito de «veículo» e não o conceito mais geral de «meio de transporte».

43. Além disso, a Comissão refere, com razão, como exemplo contrário, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea p), da Sexta Directiva, que regula a isenção do transporte de doentes em veículos especialmente equipados. O conceito de veículo engloba, também aqui, embarcações e aeronaves.

44. Como a averiguação dos conceitos de veículo e de meios de transporte utilizados em várias partes da directiva não serve de ajuda, há que verificar, atendendo ao sentido e à finalidade da isenção fiscal da locação de bens imóveis e das excepções a esta isenção, se as embarcações estão incluídas no conceito de veículo do artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, da Sexta Directiva.

45. A isenção da locação de bens imóveis tem, antes de mais, duas razões de ser. Por um lado, um bem imóvel que já foi utilizado não constitui o resultado de um processo de

produção, como o advogado-geral F. G. Jacobs declarou no processo Blasi<sup>18</sup>. Após a primeira urbanização e construção de um edifício, o terreno apenas é geralmente utilizado de forma passiva, sem que se verifique qualquer valor acrescentado<sup>19</sup>. Por isso, só a primeira entrega de um terreno urbanizado para construção assim como a entrega de um edifício estão sujeitas à primeira cobrança do IVA<sup>20</sup>, enquanto a ulterior transmissão de um edifício anteriormente tributado, e também o seu arrendamento, estão isentos de IVA.

46. Por outro lado, na maior parte dos Estados-Membros o arrendamento de locais de habitação não estava igualmente sujeito a IVA, por motivos sociais, antes da harmonização introduzida pela Sexta Directiva<sup>21</sup>. Isso deveria ser mantido pela Sexta Directiva, para evitar o encarecimento das rendas habitacionais.

47. Nenhuma das justificações para a isenção fiscal se impõe nos casos do artigo 13.º, B, alínea b), n.ºs 1 a 4, da Sexta Directiva,

18 — Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs de 25 de Setembro de 1997, no processo Blasi (C-346/95, Colect. 1998, p. I-483, n.ºs 15 e 16).

19 — Outra coisa poderá suceder, se tiver sido instalado um estabelecimento estável de uma empresa no terreno, sendo este assim utilizado como factor de produção.

20 — V. artigo 4.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva.

21 — V. proposta da Comissão para a Sexta Directiva (*Boletim das Comunidades Europeias*, Supl. 11/73, p. 17).

pelo que os casos especiais de locação de imóveis foram excluídos da isenção e ficaram novamente sujeitos ao IVA.

48. Estas prestações distinguem-se, por um lado, em regra, por uma utilização mais activa do bem imóvel. Assim, a locação de quartos de hotel e de áreas num parque de campismo, na acepção do n.º 1, incluem muitas outras prestações de serviços, que vão para além da mera colocação à disposição da área ou do espaço.

49. Este argumento tem, sem dúvida, pouco peso no que respeita ao arrendamento de áreas para estacionamento de veículos na acepção do n.º 2, apesar de quanto a estas também poderem acrescer prestações complementares como, por exemplo, a vigilância dos espaços. Mas, neste contexto, o segundo aspecto tem uma relevância especial, a saber, a inexistência de uma justificação sociopolítica para a isenção fiscal.

50. A locação de postos de amarração também é acompanhada de uma utilização

mais intensiva do bem imóvel, como é, em geral, característico das excepções do artigo 13.º, B, alínea b), n.ºs 1 a 4, da Sexta Directiva. Assim — à semelhança do que sucede num parque de campismo —, são colocadas à disposição outras instalações para além dos simples postos de amarração e lugares em terra, por exemplo, instalações sanitárias. Além disso, é necessário que os postos de amarração estejam equipados com pontes e dispositivos especiais para a amarração das embarcações, que, devido ao fluxo da água, devem ser regularmente controlados e mantidos em bom estado.

51. Também as razões sociais que anteriormente tiveram relevância para a isenção da locação de bens imóveis não são, evidentemente, transponíveis para a locação de postos de amarração para embarcações de recreio.

52. Se se tiver em consideração os fins do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, mostra-se razoável interpretar o número 2 desta disposição no sentido de que a mesma também é aplicável à locação de postos de amarração e de lugares em terra para embarcações de recreio. Esta interpretação também obedece ao pressuposto de que esta disposição não deve ter uma interpretação estrita.

## V — Conclusões

53. Consequentemente, propomos que se responda às questões prejudiciais do Vestre Landsret da seguinte forma:

- «1) O conceito ‘locação de bens imóveis’, na acepção 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, engloba tanto a locação de uma área delimitada de uma doca que serve de posto de amarração como um lugar delimitado em terra para uma embarcação.
  
- 2) O artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE também é aplicável à locação de postos de amarração e de lugares em terra para embarcações.»