

62001J0275

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 12 de Junho de 2003. - Sinclair Collis Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Pedido de decisão prejudicial: House of Lords - Reino Unido. - Sexta Directiva IVA - Artigo 13.º, B, alínea b) - Operações isentas - Locação de bens imóveis - Noção - Máquinas de venda automática de cigarros instaladas em locais comerciais. - Processo C-275/01.

Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-05965

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção da locação de bens imóveis - Conceito - Concessão do direito de instalar máquinas de venda automática de cigarros em locais comerciais - Exclusão

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

Sumário

\$\$\$O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que não constitui locação de bens imóveis, na acepção da referida disposição, a concessão pelo proprietário de um local ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros do direito de instalar e assegurar o funcionamento e a manutenção da máquina no estabelecimento do proprietário do local e em sítio designado por este, por um período de dois anos, em troca de uma percentagem dos lucros ilíquidos provenientes da venda, nesse local, de cigarros e outros produtos do tabaco, mas sem que ao proprietário da máquina seja atribuído nenhum outro direito de posse ou de controlo além dos expressamente estabelecidos no contrato celebrado pelas partes.

(cf. n.º 31, disp.)

Partes

No processo C-275/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pela House of Lords (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Sinclair Collis Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. A. O. Edward, A. La Pergola (relator), P. Jann e S. von Bahr, juízes,

advogado-geral: S. Alber,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Sinclair Collis Ltd, por D. Milne, QC, e R. Baldry, barrister, mandatados por Ernst & Young, Tax advisers,

- em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por K. Parker, QC,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Sinclair Collis Ltd, do Governo do Reino Unido e da Comissão na audiência de 18 de Setembro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 10 de Outubro de 2002,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 7 de Junho de 2001, entrado no Tribunal de Justiça em 12 de Julho seguinte, a House of Lords submeteu, nos termos do 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 Sinclair Collis Ltd (a seguir «SC») e os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), competentes no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito do regime de IVA aplicável a um contrato sobre a instalação de máquinas de venda automática de cigarros num estabelecimento comercial.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê:

«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 O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva dispõe:

«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) [...]

b) A locação de bens imóveis, com excepção:

1. Das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

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

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

4. Da locação de cofres-fortes.

[...]»

A regulamentação nacional

5 Nos termos do anexo 9, parte II, grupo 1, ponto 1, do Value Added Tax Act 1994 (lei de 1994 sobre o IVA), está isenta do IVA:

«A concessão de um direito ou de uma autorização de ocupação de um bem imóvel.»

6 A noção de «autorização de ocupação de um bem imóvel», prevista pela referida disposição de direito nacional, refere-se à noção de «locação de bens imóveis», que consta do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

O processo principal e a questão prejudicial

7 A SC, que é membro do Imperial Tobacco Group, instalou em cafés, clubes e hotéis máquinas de venda automática de cigarros e garante a sua utilização e manutenção.

8 Com tal finalidade, a SC celebrou com cada proprietário destes locais comerciais (a seguir «proprietários dos locais») um contrato tendo como objecto o fornecimento das máquinas em troca do pagamento de uma percentagem acordada dos lucros ilíquidos realizados graças às vendas dos produtos de tabaco efectuadas, em geral, nos referidos locais e, mais especialmente, graças às provenientes destas máquinas (a seguir «contrato»).

9 Nos termos deste contrato, as máquinas são instaladas nos sítios que os proprietários dos locais considerem mais propensos a gerarem o mais elevado número de vendas. Contudo, os proprietários dos locais não podem recusar injustificadamente a escolha de um sítio diferente designado pela SC. Esta permanece proprietária dos cigarros, do dinheiro, dos charutos e outros produtos de tabaco contidos nas máquinas. Os proprietários dos locais conferem a esta última, por um período de dois anos, o direito exclusivo de instalar e garantir o funcionamento das máquinas, das quais continua proprietária. Além disso, o contrato concede à SC o direito exclusivo de fornecer charutos e outros produtos de tabaco ao estabelecimento em causa.

10 Os proprietários dos locais comprometem-se a fornecer a electricidade necessária e a impedir a instalação nos seus estabelecimentos de máquinas de venda automática de produtos comparáveis aos que constituem objecto do contrato. As máquinas que não sejam concebidas para serem fixadas às paredes podem ser deslocadas.

11 A SC detém o controlo exclusivo do acesso a estas máquinas, mantendo-as bem abastecidas e retirando o dinheiro para posterior repartição, conforme acordado.

12 Em Janeiro de 1996, os Commissioners decidiram que as prestações previstas no contrato deviam ser isentas de IVA nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, por o contrato constituir uma autorização de ocupação de um bem imóvel. A SC, a quem interessava que as prestações de serviços em causa fossem sujeitas a imposto para, por seu turno, poder deduzir o IVA a montante, interpôs recurso dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido). Este último considerou que o objecto principal do contrato era a instalação das máquinas de venda automática de cigarros e não a ocupação ou utilização do bem imóvel e decidiu, por isso, que a transacção não devia ser isenta de IVA.

13 Os Commissioners recorreram desta decisão do Tribunal para a High Court of Justice (England & Wales) (Reino Unido), que decidiu a seu favor. A SC interpôs recurso da decisão da High Court para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), que negou provimento ao recurso. A SC interpôs então recurso para a House of Lords.

14 Considerando que a solução do litígio carecia da interpretação da Sexta Directiva, a House of Lords decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Corresponde à locação de bens imóveis, na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da [Sexta] Directiva [...], a concessão pelo proprietário de um local ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros do direito de instalar, utilizar e manter a máquina, no interior do local designado pelo proprietário, por um período de dois anos, em troca de uma percentagem dos

lucros ilíquidos provenientes da venda, nesse local, de cigarros e outro tabaco, mas sem nenhum outro direito além do estabelecido no acordo escrito celebrado pelas partes; e quais os princípios aplicáveis à questão de saber se um acordo corresponde à noção de locação de bens imóveis, na acepção acima referida?»

Quanto à questão prejudicial

15 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em suma, se o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que constitui uma locação de bens imóveis, na acepção da referida disposição, a concessão pelo proprietário de um local ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros do direito de instalar, utilizar e manter a máquina, no interior do local designado pelo proprietário, por um período de dois anos, em troca de uma percentagem dos lucros ilíquidos provenientes da venda nesse local de cigarros e outros produtos do tabaco, mas sem ser atribuído ao proprietário da máquina nenhum outro direito de posse ou de controlo além dos expressamente estabelecidos no contrato celebrado pelas partes.

16 A título preliminar, importa notar que se admite, nos termos do contrato, que os proprietários dos locais que concedem o direito de instalação e manutenção de uma máquina de venda automática de cigarros, prestam um serviço na qualidade de sujeitos passivos na acepção, respectivamente, dos artigos 6.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. As prestações fornecidas por estes últimos por força do contrato estão portanto, em princípio, sujeitas ao IVA nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Resta determinar se se incluem no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

17 A SC e a Comissão defendem que o contrato não constitui arrendamento nem locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Afirmam que as características essenciais de uma locação na acepção da referida disposição incluem a concessão de um direito de ocupar uma porção ou um local determinado de um bem imóvel como se fosse seu e de excluir ou admitir o acesso de outras pessoas a esse mesmo local.

18 A este respeito, a SC afirma que o contrato tem por objecto a instalação e o funcionamento de máquinas que geram lucros e não a utilização e a ocupação do estabelecimento no qual são instaladas. Com efeito, o contrato não contém qualquer restrição relativa ao número de máquinas nem prevê qualquer local especial em que possam ser instaladas. Após a sua instalação, ficam, como aliás todos os outros elementos instalados no estabelecimento, à guarda ou na posse do proprietário do local que se compromete a não perturbar a sua utilização. A SC continua proprietária das máquinas, mas não tem qualquer controlo quanto ao acesso destas, a não ser para as reabastecer, proceder à sua manutenção e repará-las. A este respeito, a SC indicou, na audiência, que só tinha acesso às máquinas durante as horas de abertura do estabelecimento.

19 A Comissão afirma, por sua vez, que o direito de instalar uma máquina de venda automática num local pertencente a outra pessoa e de a deixar aí só pode considerar-se equivalente a uma locação na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva se for acompanhado do direito de ocupação e de controlo de uma parte determinada do estabelecimento. Além disso, segundo a Comissão, uma locação na acepção da referida disposição não implica necessariamente que a remuneração de tal direito seja fixada em função da sua duração.

20 O Governo do Reino Unido defende, em contrapartida, que o contrato constitui uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Segundo este governo, a instalação de uma máquina numa parede ou num local determinado por um período mais ou menos longo implica uma ocupação do local em que ela se encontra, que é feita com exclusão de toda outra pessoa, podendo, assim, considerar-se uma locação de bens imóveis na acepção da

referida disposição.

21 Segundo o Governo do Reino Unido, o facto de a máquina poder ser deslocada não exclui que se possa falar de ocupação exclusiva. Significa somente que a ocupação foi alterada de comum acordo. O direito da SC de aceder às máquinas para proceder à sua manutenção e para as reparar basta para se atingir o objectivo da ocupação. Efectivamente, os direitos de acesso incondicionais ou ilimitados não constituem uma condição necessária ao direito de ocupação. O elemento essencial é que o direito de acesso esteja de acordo com a finalidade para a qual é prevista a ocupação.

Apreciação do Tribunal de Justiça

22 A título preliminar, há que recordar que, segundo jurisprudência consolidada, em primeiro lugar, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, devendo, portanto, ser objecto de uma definição comunitária (v. acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 51, e de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).

23 Em segundo lugar, os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva 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 Comissão/Irlanda, já referido, n.º 52, e de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25).

24 Quanto às isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, esta disposição não define o conceito de «locação» nem remete para a respectiva definição adoptada na matéria pelos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros (v. acórdão de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 44).

25 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 (v., neste sentido, acórdãos «Goed Wonen», já referido, n.º 55, e de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 21).

26 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 para apurar os seus elementos característicos (v. acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 12, e Stockholm Lindöpark, já referido, n.º 26).

27 A este respeito, importa notar que, segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o contrato não tem por objecto a colocação à disposição passiva de uma superfície ou de um local, garantindo ao co-contratante o direito de o ocupar como se fosse o seu proprietário e de excluir toda e qualquer pessoa do benefício de tal direito.

28 Esta conclusão é corroborada pelo facto de, em primeiro lugar, o contrato não prever qualquer superfície ou local delimitados com precisão para a instalação das máquinas de venda automática no estabelecimento. Com efeito, contrariamente às características da locação, o local da máquina só tem importância na medida em que permite garantir o maior número de vendas possível. Respeitando este critério, nada impede, nos termos do contrato, que as máquinas possam, em certa medida, ser deslocadas de acordo com a vontade dos proprietários dos locais.

29 Em segundo lugar, o contrato não confere à SC o direito de controlar ou de limitar o acesso ao local onde se encontram as máquinas. Com efeito, embora, nos termos do contrato, a SC

disponha de um direito exclusivo de acesso às máquinas para garantir a sua manutenção, abastecê-las de cigarros e retirar o dinheiro que elas contenham, este direito só diz respeito ao acesso à máquina como tal, designadamente ao seu mecanismo interno, e não ao acesso à parte da superfície do estabelecimento onde ela se encontra. Seja como for, segundo as indicações fornecidas pela SC na audiência, este direito está limitado às horas de abertura dos locais comerciais e não pode ser exercido sem o consentimento dos proprietários desses mesmos locais. Além disso, o livre acesso de terceiros às máquinas é exercido segundo as modalidades práticas impostas pelo proprietário dos locais, designadamente durante as horas de funcionamento dos estabelecimentos e não dentro dos limites estabelecidos pela SC.

30 Nestas condições, a ocupação de uma parte da superfície ou de um local nos estabelecimentos comerciais apenas constitui, nos termos do contrato, uma forma de cumprir a prestação que constitui o objecto deste, a saber, garantir o exercício do direito de venda exclusiva de cigarros no estabelecimento pela instalação e manutenção das máquinas de venda automática, em troca de uma percentagem dos lucros.

31 Resulta das considerações expostas que há que responder à questão colocada que o artigo 13.º , B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não constitui locação de bens imóveis, na acepção da referida disposição, a concessão pelo proprietário de um local ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros do direito de instalar e assegurar o funcionamento e a manutenção da máquina no estabelecimento do proprietário do local e em sítio designado por este, por um período de dois anos, em troca de uma percentagem dos lucros ilíquidos provenientes da venda, nesse local, de cigarros e outros produtos do tabaco, mas sem que ao proprietário da máquina seja atribuído nenhum outro direito de posse ou de controlo além dos expressamente estabelecidos no contrato celebrado pelas partes.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

32 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino Unido 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pela House of Lords, por despacho de 7 de Junho de 2001, declara:

O artigo 13.º , B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não constitui locação de bens imóveis, na acepção da referida disposição, a concessão pelo proprietário de um local ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros do direito de instalar e assegurar o funcionamento e a manutenção da máquina no estabelecimento do proprietário do local e em sítio designado por este, por um período de dois anos, em troca de uma percentagem dos lucros ilíquidos

provenientes da venda, nesse local, de cigarros e outros produtos do tabaco, mas sem que ao proprietário da máquina seja atribuído nenhum outro direito de posse ou de controlo além dos expressamente estabelecidos no contrato celebrado pelas partes.