

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

27 de junho de 2013 (*)

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 44.º e 47.º — Lugar onde as operações tributáveis se reputam efetuadas — Conexão fiscal — Conceito de ‘prestações de serviços relacionadas com bens imóveis’ — Serviço transfronteira complexo de armazenagem de mercadorias»

No processo C-155/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 8 de fevereiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 30 de março de 2012, no processo

Minister Finansów

contra

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits e J.-J. Kasel (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., por W. Varga, radca prawny,

— em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e M. Szpunar, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por K. Paraskevopoulou e M. Germani, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por J. Hottiaux e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 31 de janeiro de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 44.º e 47.º da

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO L 44, p. 11, a seguir «diretiva IVA»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças) à RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (a seguir «RR»), sociedade de direito polaco sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), relativamente à determinação, para efeitos da sua cobrança, do lugar onde uma prestação de serviços de armazenagem de mercadorias se reputa efetuada.

O quadro jurídico

O direito da União

3 O artigo 44.º da diretiva IVA prevê:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

4 O artigo 47.º da referida diretiva dispõe:

«O lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel.»

O direito polaco

5 O artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (ustawa o podatku od towarów i usług) de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «lei do IVA»), prevê que as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional estão sujeitas a IVA.

6 O artigo 8.º, n.os 1 e 4, da lei do IVA dispõe:

«1. Para efeitos do disposto no artigo 5.º, n.º 1, entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer prestação efetuada a favor de uma pessoa singular ou coletiva, ou de uma entidade sem personalidade jurídica, que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 7.º, incluindo:

- 1) a cessão de direitos sobre ativos incorpóreos, independentemente da forma do ato jurídico através do qual se concretiza;
- 2) a obrigação de não fazer ou de tolerar atos ou situações determinadas;
- 3) a execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.

[...]

4. Para efeitos da determinação do lugar da prestação do serviço, os serviços são identificados por meio de classificações estatísticas, se as disposições legais ou as medidas regulamentares de execução atribuírem símbolos estatísticos a esses serviços.»

7 Em conformidade com o disposto no artigo 28b, n.º 1, da lei do IVA, o lugar da prestação do serviço, quando este é fornecido a um sujeito passivo beneficiário, é o lugar onde este último tem a sua sede ou o seu domicílio, sem prejuízo dos n.os 2-4 e dos artigos 24.º, 28e, 28f, n.º 1, 28g, n.º 1, 28i, 28j e 28n.

8 Por virtude do artigo 28b, n.º 2, da lei do IVA, quando os serviços são prestados ao estabelecimento estável do sujeito passivo, situado num lugar diferente do da sua sede ou do seu domicílio, o lugar da prestação desses serviços corresponde ao do estabelecimento estável.

9 O artigo 28e, n.º 1, da lei do IVA está redigido da seguinte forma:

«O lugar da prestação de serviços relacionada com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a exploração e a utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como, por exemplo, os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel.»

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

10 No quadro do exercício das suas atividades comerciais, a RR fornece a operadores económicos, sujeitos passivos do IVA e estabelecidos noutros Estados-Membros que não a República da Polónia, um serviço complexo de armazenagem de mercadorias. Esse serviço compreende, nomeadamente, a receção de mercadorias em armazém, a sua colocação nos espaços de armazenagem apropriados, a sua conservação, o seu acondicionamento para os clientes, bem como a sua entrega, a sua descarga e a sua carga. Além disso, para certos cocontratantes que fornecem material aos grupos informáticos, o serviço em questão estende-se ao reacondicionamento do material entregue em embalagens, para fazer lotes individuais. A disponibilização de espaços de armazenagem representa apenas um elemento entre muitos outros elementos incluídos no processo logístico gerido pela RR. Além disso, para o serviço em causa, esta recorre ao seu próprio pessoal e a materiais de embalagem, cujo custo constitui um elemento da remuneração do serviço. Os cocontratantes da RR que encomendaram o serviço de armazenagem não têm sede nem estabelecimento estável no território polaco.

11 Em 25 de março de 2010, a RR apresentou um pedido de parecer individual respeitante à determinação do lugar da prestação do serviço complexo de armazenagem, para efeitos de cálculo do IVA. Segundo essa sociedade, o lugar onde é efetuada uma prestação de serviços do tipo da que ela fornece deve ser o lugar da sede do beneficiário dessa prestação. Por isso, os serviços propostos pela RR não deveriam estar sujeitos a IVA na Polónia. Mais particularmente, não há que considerar o serviço complexo de armazenagem de mercadorias como um serviço relacionado com bens imóveis. Com efeito, as partes não têm intenção de conceder aos beneficiários do serviço em causa direitos de utilização da superfície de armazenagem, tratando-se unicamente de conservar as mercadorias num estado inalterado e assegurar todas as prestações complementares que estão ligadas a tal serviço.

12 No seu parecer individual, emitido em 8 de junho de 2010, a Administração Fiscal polaca,

representada pelo Minister Finansów, considerou, pelo contrário, que os serviços de armazenagem de mercadorias tinham a natureza de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis e que, por isso, estavam abrangidos pelo artigo 28º da lei do IVA. Nestas condições, o lugar da prestação desses serviços é o lugar onde se encontra o bem imóvel utilizado como armazém.

13 A RR interpôs recurso do referido parecer individual, alegando que a interpretação do artigo 28º da lei do IVA, defendida pelo Minister Finansów, se afasta da redação e da interpretação do artigo 47.º da diretiva IVA, é contrária ao princípio da coerência do direito da União e põe em causa a aplicação uniforme desse direito nos Estados-Membros. Com efeito, em conformidade com as disposições dessa diretiva, as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis são serviços que dizem respeito a um bem imóvel. Ora, isso não acontece, precisamente, com a prestação de serviços em causa no processo principal.

14 Por decisão de 25 de novembro de 2010, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (tribunal administrativo da voivódie de Łódź) deu provimento ao referido recurso, considerando que os serviços fornecidos pela RR não são prestações de serviços relacionadas com bens imóveis. Em particular, segundo esse órgão jurisdicional, não é possível classificar os serviços em causa na categoria dos serviços que incluem «a concessão de direitos de utilização de bens imóveis», na medida em que os contratos celebrados entre a RR e os seus cocontratantes têm por objeto a manutenção e a gestão ativa das mercadorias depositadas nos armazéns desta. Aos clientes não é concedido nenhum direito de utilização dos bens imóveis, seja sob que forma for. O elemento determinante de uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal é a gestão da mercadoria com a finalidade de permitir aos clientes comercializá-la com o máximo de eficácia. Por outro lado, essa prestação de serviços não apresenta uma «relação suficientemente direta com bens imóveis», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 7 de setembro de 2006, Heger, C-166/05, Colet., p. I-7749), e não pode, portanto, ser abrangida pelo artigo 47.º da diretiva IVA. Por conseguinte, quando os serviços em causa são fornecidos a beneficiários estabelecidos fora do território polaco, não devem ser tributados na Polónia.

15 Em apoio do recurso que interpôs da referida decisão para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), o Minister Finansów alegou que, no caso em apreço, o serviço de armazenagem constitui o serviço principal e preponderante, decorrendo os outros serviços propostos pela RR da natureza do serviço principal. Ora, a ligação estreita desse serviço com o bem imóvel concretamente designado como armazém é inegável. Por conseguinte, o lugar de tributação desse serviço deveria ser definido em conformidade com o disposto no artigo 28º da lei do IVA e situa-se, portanto, na Polónia.

16 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, resulta do acórdão, Heger, já referido, e dos acórdãos de 3 de setembro de 2009, RCI Europe (C-37/08, Colet., p. I-7533), e de 27 de outubro de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Colet., p. I-10675), que, para determinar se se trata de uma prestação de serviços relacionada com bens imóveis na aceção do artigo 47.º da diretiva IVA, devem estar preenchidas um certo número de condições. Ora, no caso em apreço, existe, é certo, um elo de conexão entre a prestação de serviços em questão e um bem imóvel, mas esse elo reveste apenas carácter secundário.

17 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«— [D]evem os artigos 44.º e 47.º da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que os serviços complexos de armazenagem de mercadorias, que compreendem a receção das mercadorias no armazém, a sua colocação em espaços de armazenagem apropriados, a sua

conservação para os clientes, a entrega das mercadorias, a carga e a descarga, e, para certos clientes, a reembalagem do material entregue por grosso em embalagens individuais, são prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel que, em conformidade com o artigo 47.º da [diretiva IVA], são tributáveis no lugar em que está situado esse bem imóvel,

— ou deve considerar-se que se trata de serviços que, em conformidade com o artigo 44.º da [diretiva IVA], são tributáveis no lugar em que o destinatário do serviço a quem foram prestados os serviços em causa, estabeleceu a sede da sua atividade económica ou tem um estabelecimento económico estável ou, na falta destes, no lugar em que tem o seu domicílio ou residência habitual?»

Quanto à questão prejudicial

18 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 47.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços complexa de armazenagem, consistente na receção das mercadorias em armazém, na sua colocação em espaços de armazenagem apropriados, na sua conservação, no seu acondicionamento, na sua entrega, na sua descarga e na sua carga, bem como, em relação a certos clientes, no reacondicionamento do material entregue em embalagens, para fazer lotes individuais, constitui uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção desse artigo.

19 Para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio e tendo em conta a circunstância de a operação visada pela questão prejudicial compreender vários elementos, importa examinar, em primeiro lugar, a questão de saber se essa operação deve ser considerada constituída por uma única prestação ou por várias prestações distintas e independentes, que devem ser apreciadas em separado no que se refere ao IVA.

20 Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas em separado e, assim, dar lugar, em separado, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes (acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 51, e de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, n.º 15).

21 A este respeito, o Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de que uma prestação deve ser considerada única, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial (v., neste sentido, acórdão de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, Colet., p. I-9433, n.º 22, e acórdão Field Fisher Waterhouse, já referido, n.º 16).

22 Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal, quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador, nas melhores condições (v., neste sentido, acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30, de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54, e acórdão Field Fisher Waterhouse, já referido, n.º 17).

23 Embora seja verdade que cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se o sujeito passivo fornece uma prestação única num caso concreto em particular e fazer todas as

apreciações de facto definitivas quanto a isso, o Tribunal de Justiça pode, todavia, fornecer-lhe todos os elementos de interpretação úteis para dirimir o litígio (v., neste sentido, acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, n.º 23, e acórdão de 19 de julho de 2012, X, C-334/10, n.º 24).

24 A esse propósito, deve salientar-se, como faz a advogada-geral nos n.os 21 a 23 das suas conclusões, que resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, no processo principal, a armazenagem das mercadorias deve, em princípio, ser considerada a prestação principal e que a receção, a colocação, a entrega, a descarga e a carga das mercadorias formam apenas prestações acessórias. Com efeito, em relação à clientela, estas últimas prestações não têm, em princípio, uma finalidade própria, mas constituem operações que lhes permitem beneficiar do serviço principal, nas melhores condições.

25 Todavia, no tocante ao reacondicionamento das mercadorias entregues em embalagens, para fazer lotes individuais, deve acrescentar-se que essa prestação, que é fornecida apenas a certos clientes, deve ser considerada uma prestação principal autónoma em todos os casos em que o reacondicionamento não é indispensável para garantir uma melhor armazenagem das mercadorias em questão.

26 Tendo em conta a circunstância de não resultar dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que, através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio tenha visado esta segunda hipótese, há que considerar, para efeitos da sequência do raciocínio, que a prestação complexa de armazenagem em causa no processo principal constitui uma operação única cuja prestação consiste na armazenagem de mercadorias.

27 Nestas condições, deve, em segundo lugar, determinar-se o lugar onde essa operação única se reputa ser efetuada.

28 A este propósito, importa reconhecer que a diretiva IVA, à semelhança da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), que substituiu, contém, no seu título V, dedicado ao lugar das operações tributáveis, um capítulo 3, relativo ao lugar das prestações de serviços, cujas secções 2 e 3 estabelecem, como indicado nas respetivas epígrafes, tanto as disposições gerais para a determinação do lugar de tributação de tal prestação como as disposições específicas relativas a prestações de serviços específicas.

29 Assim, antes de poder decidir se, numa dada situação, uma determinada prestação de serviços é abrangida pelos artigos 44.º e 45.º da diretiva IVA, que preveem as disposições gerais, há que decidir a questão de saber se essa situação se rege por uma das disposições específicas que figuram nos artigos 46.º a 59.º-B dessa diretiva (v., por analogia com a Sexta Diretiva, acórdão de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colet., p. I-4595, n.º 21).

30 Na ocorrência, deve examinar-se se uma prestação de armazenagem como a que está em causa no processo principal é suscetível de ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA.

31 No tocante à redação do referido artigo 47.º, que corresponde, em substância, ao artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, não se pode deixar de observar que as prestações de armazenagem não fazem parte das prestações expressamente enumeradas nesse artigo 47.º, de forma que não se poderá inferir da sua redação uma conclusão útil para a resposta à questão submetida.

32 Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que só as prestações de serviços que apresentem uma ligação suficientemente direta com um bem imóvel são abrangidas pelo artigo 47.º da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdão Inter-Mark Group, já referido, n.º 30). Tal ligação caracteriza, aliás, todas as prestações de serviços enumeradas nesse artigo [v., no que diz respeito ao artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, acórdão Heger, já referido, n.º 24].

33 Ora, no tocante ao conceito de «bem imóvel», deve recordar-se que o Tribunal de Justiça já decidiu que uma das características essenciais de tal bem é a de ele se relacionar com uma porção determinada do território do Estado-Membro onde está situado (v., neste sentido, acórdão Heger, já referido, n.º 20).

34 Por conseguinte, tal como a advogada-geral salientou no n.º 35 das suas conclusões, para que uma prestação de serviços seja abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA, é necessário que essa prestação esteja ligada a um imóvel expressamente determinado.

35 Todavia, na medida em que um grande número de serviços se relacionem de uma forma ou de outra com um bem imóvel, é necessário, além disso, que a prestação de serviços tenha por objeto o próprio bem imóvel. Tal acontece, nomeadamente, quando um bem imóvel expressamente determinado deva ser considerado um elemento constitutivo de uma prestação de serviços, por constituir um elemento central e indispensável dela (v., neste sentido, acórdão Heger, já referido, n.º 25).

36 Com efeito, não se pode deixar de observar que as prestações de serviços enumeradas no artigo 47.º da diretiva IVA, que dizem respeito quer à utilização ou à organização de um bem imóvel, quer à gestão, incluindo a exploração, e à avaliação de tal bem, se caracterizam pelo facto de o próprio bem imóvel constituir o objeto da prestação.

37 Daí resulta que uma prestação de armazenagem como a que está em causa no processo principal, que não pode ser considerada relativa à organização, à gestão ou à avaliação de um bem imóvel, só é suscetível de ser abrangida pelo âmbito de aplicação do referido artigo 47.º se ao beneficiário dessa prestação for concedido um direito de utilização da totalidade ou de uma parte de um bem imóvel expressamente determinado.

38 Se, como salientou a advogada-geral no n.º 43 das suas conclusões, se tiver de reconhecer que os beneficiários de tal prestação de armazenagem não têm, por exemplo, direito de acesso à parte do imóvel onde as suas mercadorias estão armazenadas, ou que o bem imóvel sobre o qual ou dentro do qual estas devem ser armazenadas não constitui um elemento central e indispensável da prestação de serviços, o que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar, uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal não poderá estar abrangida pelo disposto no artigo 47.º da diretiva IVA.

39 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que o artigo 47.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços complexa de armazenagem, consistente na receção das mercadorias em armazém, na sua colocação nos espaços de armazenagem apropriados, na sua conservação, no seu acondicionamento, na sua entrega, na sua descarga e na sua carga, só está abrangida pelo disposto nesse artigo se a armazenagem

constituir a prestação principal de uma operação única e se aos beneficiários dessa prestação for concedido um direito de utilização da totalidade ou de parte de um bem imóvel expressamente determinado.

Quanto às despesas

40 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços complexa de armazenagem, consistente na receção das mercadorias em armazém, na sua colocação nos espaços de armazenagem apropriados, na sua conservação, no seu acondicionamento, na sua entrega, na sua descarga e na sua carga, só está abrangida pelo disposto nesse artigo se a armazenagem constituir a prestação principal de uma operação única e se aos beneficiários dessa prestação for concedido um direito de utilização da totalidade ou de parte de um bem imóvel expressamente determinado.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.