

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

2 de julho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – IVA – Diretiva 2006/112/CE – Entrega de bens ou prestação de serviços – Contrato de locação financeira – Restituição ao locador de um bem imóvel objeto de um contrato de locação financeira – Conceito de ‘anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial’ – Direito do locador à redução da base tributável – Dupla tributação – Prestações distintas – Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-209/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče (Eslovénia), por decisão de 16 de abril de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de abril de 2014, no processo

NLB Leasing d.o.o.

contra

Republika Slovenija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da NLB Leasing d.o.o., por J. Podlipnik, consultor fiscal,
- em representação do Governo esloveno, por T. Mihelič Žitko, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay, L. Lozano Palacios e M. Žebre, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, 14.º, 24.º, n.º 1, e 90.º, n.º 1, 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, a seguir

«diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a NLB Leasing d.o.o. (a seguir «NLB») à Republika Slovenija, representada pelo Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças), a propósito da recusa deste último de lhe conceder uma retificação do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago na sequência da celebração de dois contratos de locação financeira.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva IVA:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

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

[...]»

4 O artigo 14.º da diretiva IVA dispõe:

«1. Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

[...]»

5 O artigo 24.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê:

«Entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

6 Nos termos do artigo 90.º da diretiva IVA:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

Direito esloveno

7 Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon o davku na dodano vrednost, a seguir «ZDDV?1»), estão sujeitas a IVA as seguintes operações:

«1. as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território da República da Eslovénia [...] por um sujeito passivo[...] no quadro das suas atividades económicas;

[...]

3. as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território da República da Eslovénia por um sujeito passivo, no quadro das suas atividades económicas;

[...]»

8 Nos termos do artigo 6.º da ZDDV?1:

«1. Considera-se ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de bens corpóreos como proprietário.

2. Consideram-se igualmente entrega de bens:

[...]

b) a entrega material de um bem, nos termos de um contrato que preveja a sua locação por um período determinado [...] e estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

[...]»

9 O artigo 14.º, n.º 1, da ZDDV?1 dispõe que se entende por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

10 O artigo 39.º, n.os 2 e 3, da ZDDV?1 tem a seguinte redação:

«2. Em caso de anulação, de restituição ou de redução do preço depois da data da operação, a base tributável é reduzida em conformidade. O sujeito passivo pode retificar (diminuir) o montante do IVA declarado, se o adquirente dos bens ou serviços retificar (diminuir) o montante do IVA que deduziu e o comunicar, por escrito, ao fornecedor.

3. O sujeito passivo pode retificar (diminuir) o montante de IVA a pagar quando o mesmo não tenha sido pago, ou tenha sido pago apenas parcialmente, com fundamento numa decisão judicial transitada em julgado que homologue um processo de insolvência encerrado ou com fundamento num processo de concordata que tenha sido concluído [...]. Caso o sujeito passivo receba posteriormente o pagamento completo ou parcial da prestação de bens ou serviços relativamente à qual retificou a base tributável nos termos do presente número, o mesmo liquidará o IVA sobre o montante recebido.»

11 O artigo 13.º do Regulamento de aplicação da ZDDV?1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost) dispõe:

«1. Não é declarado nem liquidado IVA sobre as indemnizações.

2. São designadamente consideradas indemnizações, para efeitos do número anterior:

- a entrega efetuada pelo fornecedor como compensação por um prejuízo causado por uma entrega anterior, quando o fornecedor for responsável pelo prejuízo e suas consequências, por força da lei ou do contrato;
- os juros de mora cobrados pelo sujeito passivo ao seu devedor, até ao limite da taxa de juro legal, bem como as despesas relacionadas com a interpelação do devedor;
- as cláusulas penais;
- as indemnizações relacionadas com a anulação do contrato quando o adquirente não tenha recebido o bem ou serviço.

3. Caso o contrato seja parcialmente cumprido, esse cumprimento parcial está sujeito a IVA.»

12 Nos termos do artigo 41.º do Regulamento de aplicação da ZDDV?1:

«[...]

2. Nos termos do artigo 39.º, n.º 2, da ZDDV?1, o sujeito passivo pode reduzir o montante de IVA até ao limite da redução de preço concedido posteriormente, por exemplo através de descontos especiais e abatimentos concedidos devido à qualidade inferior do bem, caso tais descontos sejam acordados diretamente entre o fornecedor e o destinatário.

3. A redução da base tributável do fornecedor, nos termos do n.º 2 do artigo 39.º da ZDDV?1, não pode aplicar-se antes do período de tributação em que este tiver recebido a comunicação escrita do destinatário informando-o de que retificou a dedução de IVA.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 Em fevereiro de 2008, a NLB, na qualidade de mutuante, e a Domino ing, d.o.o. (a seguir «Domino»), na qualidade de mutuária, celebraram dois contratos de mútuo de curto prazo e com objeto vinculado, bem como acordos de «cooperação comercial». Estes últimos previam, designadamente, que os empréstimos concedidos pela NLB à Domino tinham como fim a aquisição de imóveis com vista à edificação de alojamentos e que a NLB podia, se assim o desejasse, financiar a construção dos referidos alojamentos, tendo esta reconhecido ter interesse nesse financiamento. Entretanto, a Domino adquiriu imóveis cujos proprietários anteriores eram terceiros relativamente aos contratos celebrados entre a NLB e a Domino.

14 Em abril de 2009, a NLB e a Domino celebraram dois conjuntos de contratos que, segundo o Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo), constituem uma operação de «locação financeira» («sale and lease back»). Por um lado, através de dois contratos de compra e venda, a NLB tornou-se proprietária dos imóveis que a Domino tinha anteriormente adquirido e, por outro, através de dois contratos de locação financeira, obrigou-se simultaneamente a dar esses imóveis em arrendamento à Domino por períodos de alguns meses. Sem prejuízo dos contratos de

cooperação comercial anteriormente celebrados entre estas duas sociedades, os contratos de locação financeira previam que, antes do seu termo, a Domino devia escolher uma das três opções seguintes, a saber, prorrogar a duração dos contratos, restituir os imóveis à NLB ou ainda exercer as opções de compra de que dispunha sobre esses imóveis, cumprindo assim todas as prestações devidas à NLB.

15 Aquando da celebração dos contratos de locação financeira, a NLB liquidou IVA sobre o montante faturado à Domino por esses contratos, isto é, sobre o conjunto das prestações mensais, incluindo as opções de compra concedidas a esta última.

16 No termo do contrato de locação financeira, não tendo a Domino pago todas as prestações devidas à NLB, esta retomou a posse dos imóveis objeto da locação financeira, de acordo com a possibilidade prevista nos contratos. Em julho de 2010, a NLB vendeu os referidos imóveis, como terreno edificável, a uma sociedade terceira, a saber, a Sava IP, d.o.o. (a seguir «Sava IP»), declarando o IVA devido nesse momento.

17 Em razão do incumprimento por parte da Domino das obrigações previstas nos contratos de locação financeira, a NLB requereu a retificação do montante de IVA declarado para o valor das opções de compra previstas nos mesmos.

18 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, nos termos dos contratos de locação financeira, a NLB e a Domino fizeram uma prestação de contas final, por força da qual a NLB pagou à Domino o montante correspondente à diferença entre, por um lado, a mais-valia realizada com o preço de venda dos imóveis à Sava IP e, por outro, os montantes não liquidados pela Domino, incluindo as opções de compra.

19 A NLB deduziu do preço de venda dos imóveis em questão um montante correspondente à soma, em primeiro lugar, do IVA que tinha liquidado aquando dessa transmissão, em segundo lugar, das prestações relativas às opções de compra ainda não pagas pela Domino e, em terceiro lugar, das prestações mensais ainda devidas pela Domino à NLB. Em seguida, restituiu o saldo remanescente à Domino. Posteriormente, enviou à Domino duas notas de crédito, de um montante correspondente às prestações relativas às opções de compra e, desse modo, anulou essas prestações.

20 Por decisão de 5 de junho de 2012, as autoridades fiscais eslovenas indeferiram o pedido da NLB de diminuir o montante de IVA por esta liquidado aquando da celebração dos contratos de locação financeira, porquanto as duas notas de crédito não constituíam fundamento válido para a diminuição da base tributável da NLB. Consideram que esses contratos não foram «rescindidos» e que a recuperação dos imóveis pela NLB não constitui um caso de «restituição» na aceção do artigo 39.º, n.º 2, da ZDDV?1, que transpõe para o direito esloveno o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA. Segundo essas autoridades, o locador assumiu efetivamente o papel de credor e vendeu os imóveis por conta do comprador à Sava IP.

21 A NLB impugnou a decisão da Administração Fiscal eslovena, interpondo, sucessivamente, um recurso administrativo perante o Ministério das Finanças e depois um recurso contencioso perante o tribunal de primeira instância competente. Foi negado provimento a ambos os recursos.

22 No seu recurso, a NLB sustenta que a Administração Fiscal e o tribunal de primeira instância fizeram uma interpretação errada do artigo 39.º da ZDDV?1 e do artigo 90.º, n.º 1, da diretiva TVA. A restituição dos imóveis feita pela Domino em virtude do incumprimento das suas obrigações contratuais corresponde efetivamente a um dos casos previstos nas disposições supracitadas. A NLB alega ainda que, caso não se admitisse a redução da base tributável num contexto como o do processo principal, o princípio da neutralidade fiscal seria violado, na medida

em que a mesma liquidou IVA pela segunda vez aquando da transmissão dos imóveis a uma sociedade terceira.

23 Nestas condições, o Vrhovno sodišče decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tendo em conta os factos constantes do processo principal, deve interpretar-se o artigo 90.º, n.º 1, da [diretiva IVA] no sentido de que a restituição do bem objeto de locação financeira (bem imóvel), por causa do incumprimento [parcial] das obrigações da locatária, à locadora[,] tendo em vista a venda subsequente e [a execução das outras obrigações previstas no contrato em causa, a partir da data de] vencimento de todas as prestações da locação, corresponde a uma situação de ‘anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial’ subsequente à [operação no âmbito da] qual o valor tributável é reduzido em conformidade?

2) Os artigos 2.º, n.º 1, 14.º e 24.º, n.º 1, da [diretiva IVA] devem ser interpretados no sentido de que o montante [de duas opções] de compra, que representa a maior parte das obrigações decorrentes dos contratos de locação financeira, que a locatária paga à locadora de modo que[,] devido ao incumprimento [parcial] das obrigações[,] a locadora recuperou a posse do objeto [do contrato] de locação [financeira], vendeu-o a um terceiro e entregou à locatária o excedente do preço de compra decorrente dessa venda, do qual, [na prestação de contas final,] subtraiu também o montante da opção de compra, deve ser considerado como contrapartida da execução do contrato e entrega de bens e, enquanto tal, sujeito ao IVA; ou como contrapartida do serviço de locação ou utilização do bem imóvel (e, enquanto tal, sujeito ao IVA por força da lei ou por escolha do sujeito passivo); ou como ressarcimento do prejuízo pela rescisão do contrato, [pago como] contrapartida para eliminar o prejuízo causado pelo incumprimento da locatária, sem conexão direta com uma qualquer prestação de serviços a título oneroso e, enquanto tal, não sujeito ao IVA?

3) No caso de, em resposta à segunda questão, se considerar que se trata da contraprestação pela entrega de bens e a execução do contrato, então coloca-se a seguinte questão: se o princípio da neutralidade do IVA se opõe a que a locadora pague duas vezes o IVA a jusante, uma primeira vez no momento da celebração dos contratos de locação financeira (incluindo também o valor das opções de compra, que representava a maior parte do valor do contrato) e uma segunda vez por causa do incumprimento [parcial] das obrigações da locatária, no momento da venda (subsequente) do bem imóvel a um terceiro, dado que o ónus do IVA derivado da segunda entrega deve ser debitado à locatária na prestação de contas final?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à segunda questão

24 Resulta da decisão de reenvio que a NLB, enquanto locadora, e a Domino, enquanto locatária, celebraram dois contratos de locação financeira que tinham por objeto o arrendamento de dois imóveis. Parece resultar igualmente da referida decisão que, em virtude do incumprimento das obrigações da Domino, a NLB retomou a posse dos imóveis, nos termos dos referidos contratos, e vendeu-os a um terceiro, reembolsando a mais-valia dessa venda à Domino e deduzindo da mesma, na prestação de contas final, o montante das opções de compra. É neste contexto que, com a sua segunda questão, que importa examinar em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, 14.º e 24.º, n.º 1, da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma locação financeira como a que está em causa no processo principal constitui uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços na aceção dessas disposições.

25 Importa recordar que, no âmbito do artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não está habilitado a aplicar as regras da União a um caso determinado (acórdão Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, n.º 21). Num caso como o do processo principal, cabe, portanto, ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às qualificações jurídicas necessárias à solução do litígio no processo principal. Em contrapartida, cabe ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todas as indicações necessárias para o guiarem nessa apreciação, reformulando, se necessário, a questão que lhe foi submetida (acórdão Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, n.º 23).

26 Assim, e independentemente da questão de saber se, tendo em conta os factos subjacentes ao litígio no processo principal, a locação financeira em causa integra realmente uma operação única composta por diversos elementos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, importa fornecer a este último elementos que lhe permitam apreciar a natureza jurídica da locação financeira, para efeitos de IVA.

27 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da diretiva IVA, «entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens». Relativamente ao conceito de «entrega de bens», este exige a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário», nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da referida diretiva. Além disso, o artigo 14.º, n.º 2, alínea b), da diretiva IVA considera «entrega de bens» a entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação.

28 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que deve distinguir-se o contrato de locação simples do contrato de locação-financiamento, sendo este último caracterizado pela transferência para o locatário da maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal. O facto de estar prevista uma transferência de propriedade no termo do contrato ou de o montante atualizado das prestações ser praticamente idêntico ao valor venal do bem constituem, individual ou conjuntamente, critérios que permitem determinar se um contrato pode ser qualificado de contrato de locação-financiamento (v., neste sentido, acórdão Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 38).

29 Além disso, o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (acórdão Eon Aset Menidjmont, C-118/11, n.º 39 e jurisprudência referida).

30 Assim, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um imóvel prever quer a transferência de propriedade do referido imóvel para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido imóvel, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento (v., neste sentido, acórdão Eon Aset Menidjmont, C-118/11, n.º 40).

31 A este respeito, os factos subjacentes ao litígio no processo principal, isto é, as disposições dos contratos de «cooperação comercial», bem como as transações efetuadas em conformidade com a prestação de contas final, sugerem que o objetivo dos contratos de locação financeira foi a transferência da propriedade dos imóveis objeto dos referidos contratos para a Domino, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz dos critérios recordados nos n.os 26 a 30 do presente acórdão.

32 Decorre das considerações precedentes que os artigos 2.º, n.º 1, 14.º e 24.º, n.º 1, da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um imóvel prever quer a transferência de propriedade do referido imóvel para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido imóvel, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação que resulta desse contrato deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento.

Quanto à primeira questão

33 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, tendo em conta os factos do litígio no processo principal, conforme descritos no n.º 24 do presente acórdão, deve interpretar-se o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA no sentido de que a restituição de um bem imóvel objeto de uma locação financeira constitui um caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou de redução do preço na aceção dessa disposição.

34 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio proceder à qualificação jurídica das operações realizadas pela NLB e pela Domino, incumbe ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todas as indicações necessárias para o guiar nessa apreciação.

35 Deve recordar-se, a este respeito, que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (acórdão Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22).

36 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, fora dos casos de anulação ou resolução dos contratos, no qual as partes voltam à situação em que se encontravam antes da celebração do contrato e em que o sujeito passivo já não dispõe do seu crédito, o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA visa apenas as situações nas quais a contraparte no contrato não cumpre ou cumpre apenas parcialmente uma obrigação que resulta desse contrato (v., neste sentido, acórdão Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.os 23 e 24).

37 Assim, a base tributável do sujeito passivo não pode ser reduzida quando o sujeito passivo tenha efetivamente recebido a totalidade dos pagamentos devidos em contrapartida da sua prestação, nas condições previstas no contrato, ou o beneficiário dessa prestação já não seja devedor do preço contratado com o sujeito passivo, sem que o contrato tenha sido resolvido ou anulado.

38 Resulta das considerações precedentes que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não permite a um sujeito passivo reduzir a sua base tributável quando este recebeu efetivamente a totalidade dos pagamentos devidos em contrapartida da sua prestação ou quando a outra parte no contrato já não lhe deve o preço contratado, sem que o contrato tenha sido resolvido ou anulado.

Quanto à terceira questão

39 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o sujeito passivo liquide IVA, uma primeira vez, quando celebra um contrato de locação financeira que contenha uma opção de compra e, uma segunda vez, quando transmite o bem objeto desse contrato para uma sociedade terceira, devido ao incumprimento das obrigações da locatária do contrato de locação financeira.

40 A este respeito, importa recordar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA se opõe a que as atividades profissionais de um sujeito passivo gerem dupla tributação (v., neste sentido, acórdãos Puffer, C?460/07, EU:C:2009:254, n.os 45 e 46, e Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, n.º 42).

41 O Tribunal de Justiça considerou igualmente que, para efeitos de IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA (acórdão BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, n.º 29). Todavia, 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 (v., neste sentido, acórdão RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, n.º 20).

42 Segundo a referida jurisprudência, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as operações em causa no processo principal, isto é, por um lado, as prestações a favor da Domino e, por outro, a transmissão dos bens imóveis a uma sociedade terceira, devem ser consideradas uma «prestação única». Tal é, designadamente, o caso quando os atos ou elementos prestados pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados entre si que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão teria um carácter artificial.

43 Quando não possa considerar-se que as referidas operações formam uma prestação única, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que as mesmas sejam objeto de tributações distintas para efeitos de IVA.

44 Resulta das considerações precedentes que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que sejam objeto de tributações distintas para efeitos de IVA, por um lado, uma prestação de locação financeira que tem por objeto bens imóveis e, por outro, a transmissão dos referidos bens imóveis a um terceiro (relativamente ao contrato de locação financeira), na medida em que não possa considerar-se que essas operações formam uma prestação única, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Quanto às despesas

45 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 (Segunda Secção) declara:

1) Os artigos 2.º, n.º 1, 14.º e 24.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um imóvel prever quer a transferência de propriedade do referido imóvel para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido imóvel, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação que resulta desse contrato deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento.

2) O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não permite a um sujeito passivo reduzir a sua base tributável quando este recebeu efetivamente a totalidade dos pagamentos devidos em contrapartida da sua prestação ou quando a outra parte no contrato já não lhe deve o preço contratado, sem que o contrato tenha sido resolvido ou anulado.

3) O princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que sejam objeto de tributações distintas para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, por um lado, uma prestação de locação financeira que tem por objeto bens imóveis e, por outro, a transmissão dos referidos bens imóveis a um terceiro (relativamente ao contrato de locação financeira), na medida em que não possa considerar-se que essas operações formam uma prestação única, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Assinaturas

* Língua do processo: esloveno.