

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

11 de junho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 9.º, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c) – Valor tributável – Inclusão do montante das taxas municipais de ocupação do subsolo pagas pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada por essa sociedade à sociedade responsável pela comercialização do gás»

No processo C-256/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), por decisão de 19 de novembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de maio de 2014, no processo

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Ó Caoimh, presidente de secção, E. Jarašiūnas (relator) e C. G. Fernlund, juízes,
advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, por N. Pena e L. Scolari, advogados,
- em representação do Governo helénico, por M. Germani e K. Karavasili, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, 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 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 Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA (a seguir «Lisboagás»), à Autoridade Tributária e Aduaneira a respeito dos atos de autoliquidação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativos aos meses de maio, junho e julho de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

4 Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.»

5 O artigo 73.º da diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), desta diretiva, o valor tributável inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA.

7 Em contrapartida, por força do artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva, o valor tributável não inclui as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

Direito português

8 Nos termos do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA»):

«1 – São sujeitos passivos do imposto:

a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [...] ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas [...]

[...]

2 – O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

[...]»

9 O artigo 16.º do CIVA dispõe:

«1 – Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

[...]

5 – O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

[...]

6 – Do valor tributável referido no número anterior são excluídos:

[...]

c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas;

[...]»

10 Nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 53/E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais (*Diário da República*, 1.ª série, n.º 249, de 29 de dezembro de 2006):

«As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.»

11 O artigo 6.º, n.º 1, alínea c), dessa lei permite aos municípios criar essa taxa «pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal».

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Lisboagás é a concessionária exclusiva do serviço público da rede de distribuição de gás em municípios da região de Lisboa e está encarregada, em especial, do desenvolvimento, da exploração e da manutenção dessa rede. Como esta é constituída, entre outros elementos, por tubagens instaladas no subsolo no domínio público das autarquias situadas na área da concessão, a Lisboagás está sujeita ao pagamento de taxas de ocupação do subsolo (a seguir «TOS») cobradas por essas autarquias.

13 Nos termos do contrato de concessão, a Lisboagás, depois de pagar as TOS aos municípios, repercute o montante dessas taxas na sociedade responsável pela comercialização do gás na zona de concessão quando lhe fatura a utilização das infraestruturas da rede para o fornecimento de gás aos consumidores. Em seguida, esta última sociedade repercute o montante das TOS nos consumidores, na fatura de fornecimento de gás.

14 Seguindo as instruções da Administração Fiscal, a Lisboagás liquidou o IVA à taxa normal de 23% sobre os montantes das TOS que, em seguida, foram repercutidos nos consumidores durante os meses de maio, junho e julho de 2012. Incluiu esse IVA nas suas declarações periódicas correspondentes e pagou-o tempestivamente.

15 Após o indeferimento das suas reclamações gratuitas em que pedia a restituição do IVA, a Lisboagás, em 29 de abril de 2013, apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).

16 Em apoio do seu pedido de pronúncia arbitral, a Lisboagás alega, designadamente, que a repercussão das TOS não constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, em virtude da inexistência de qualquer contrapartida direta ou indireta, pelo que, não se tratando de uma operação onerosa, não gera valor acrescentado.

17 Por outro lado, segundo a Lisboagás, o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, transposto pelo artigo 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, não é aplicável às TOS, uma vez que estas não têm um nexo direto com operações tributáveis praticadas por si, nem se connexionam com o exercício da atividade concessionada e, em especial, a sua cobrança não representa o contravalor efetivo de uma operação tributável praticada por si relativamente à entidade que comercializa o gás.

18 Acrescenta que, estando as TOS excluídas do âmbito de aplicação do IVA no momento da sua cobrança pelos municípios, por força do artigo 2.º do CIVA, a sua mera repercussão sem nenhum acréscimo não devia dar lugar à sua inclusão no valor tributável do IVA. O princípio da neutralidade do IVA impõe, com efeito, que o tratamento em IVA de uma despesa determinada seja mantido quando o montante exato dessa despesa seja refaturado a um terceiro.

19 A Autoridade Tributária e Aduaneira alega que restituir à Lisboagás o montante do IVA que liquidou e recebeu do seu cliente equivaleria a um enriquecimento sem causa que a legislação nacional e o direito da União não consentem.

20 Além disso, observa que o uso ou a utilização de um bem do domínio público traduz um ato de consumo que, para efeitos do IVA, se subsume a uma prestação de serviços e que não se pode sustentar que o pagamento das TOS não apresente nexo direto com operações tributáveis

realizadas pela LisboaGás, uma vez que a distribuição de gás se faz através do subsolo de uma determinada circunscrição ou município.

21 Considera que, embora a cobrança das TOS não esteja sujeita a IVA, na medida em que a concessão de bens do domínio público é efetuada pelos municípios no exercício dos seus poderes de autoridade, já a repercussão do imposto efetuada por uma pessoa coletiva de direito privado faz parte de uma prestação de serviços complexa que termina com o fornecimento de gás aos consumidores.

22 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a recorrente no processo principal solicita a apresentação de um pedido de decisão prejudicial e que a decisão que vier a proferir para dirimir o litígio no processo principal não é recorrível.

23 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O [d]ireito da União opõe-se a que, na repercussão, sem qualquer acréscimo, por uma empresa privada fornecedora de infraestruturas de distribuição de gás natural a uma empresa adquirente dos seus serviços, dos montantes de [TOS], pagas aos municípios em que existem tubagens que integram essas infraestruturas, seja liquidado IVA?

2) Sendo as [TOS] liquidadas por autarquias locais, no exercício dos seus poderes de autoridade, sem liquidação de IVA, o [d]ireito da União opõe-se a que, na repercussão dos montantes dessas taxas pagos por uma empresa privada fornecedora de infraestruturas de distribuição de gás natural a uma empresa adquirente dos seus serviços, seja liquidado IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

24 Uma vez que a Comissão observa, quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial, que o órgão jurisdicional de reenvio não indica as disposições do direito da União cuja interpretação solicita nem as razões que o levaram a interrogar-se a respeito da aplicação desse direito, cumpre recordar que o artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça prevê, com efeito, que o pedido de decisão prejudicial deve conter uma exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.

25 Todavia, uma vez que as questões relativas ao direito da União beneficiam de uma presunção de pertinência, o Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdãos Cipolla e o., C-94/04 e C-202/04, EU:C:2006:758, n.º 25, e Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, n.º 32).

26 No caso em apreço, apesar da falta de precisões na decisão de reenvio relativamente às disposições do direito da União cuja interpretação é solicitada e às razões que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se a respeito da interpretação desse direito, deduz-se do exposto nessa decisão, bem como das questões submetidas, que estas têm por objeto a interpretação da diretiva IVA e que as disposições pertinentes para lhe responder, à luz,

designadamente, dos argumentos aduzidos pela Lisboagás, são os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), dessa diretiva. Além disso, resulta da referida decisão que uma resposta a essas questões de interpretação do direito da União é necessária para a solução do referido litígio.

27 Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter um nexo direto com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexo (v., neste sentido, acórdãos *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; *Comissão/Polónia*, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; *Comissão/Áustria*, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e *TVI*, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela Lisboagás aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a Lisboagás e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a Lisboagás explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexo direto com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a Lisboagás não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela Lisboagás e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela Lisboagás e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização

do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela Lisboagás da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela Lisboagás em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a Lisboagás são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela Lisboagás à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.

Quanto às despesas

39 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 (Oitava Secção) declara:

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), 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 o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal,

que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.

Assinaturas

* Língua do processo: português.