

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

4 de maio de 2023 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c) – Exceções à isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l) – Locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa no âmbito de locação de um edifício agrícola»

No processo C-516/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 26 de maio de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de agosto de 2021, no processo

Finanzamt X

contra

Y,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente de secção, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin e O. Spineanu-Matei (relatora), juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por J. Möller e A. Hoesch, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Pethke e V. Uher, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de dezembro de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 135.º, n.º 2, 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 (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt X (Serviço de Finanças X, Alemanha) (a seguir «Administração Fiscal») a Y a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma operação de disponibilização de equipamento e maquinaria no âmbito da locação de um edifício agrícola.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O título IX da Diretiva IVA contém o capítulo III, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», em que figura o artigo 135.º da referida diretiva, que tem a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

l) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

[...]

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

[...]

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

Regulamento de Execução n.º 282/2011

4 Nos termos do artigo 13.º-B, alínea d), do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (a seguir «Regulamento de Execução n.º 282/2011»).

«Para a aplicação da Diretiva [IVA], consideram-se “bens imóveis”:

[...]

d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.»

5 Por força do artigo 3.º, terceiro parágrafo, do Regulamento n.º 1042/2013, o artigo 13.º-B do Regulamento de Execução n.º 282/2011 tornou-se aplicável em 1 de janeiro de 2017.

Direito alemão

6 O § 4, ponto 12, primeiro período, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume

de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, prevê:

«Entre as operações previstas no § 1, n.º 1, ponto 1, desta lei, estão isentas:

[...]

12. a. [a] locação de bens imóveis [...]

7 O § 4, ponto 12, segundo período, da Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, na sua versão aplicável aos factos no processo principal, especifica que «[n]ão estão isentos a locação de maquinaria e outros equipamentos, de qualquer tipo, que façam parte de uma instalação de exploração (equipamentos de exploração), mesmo que sejam elementos essenciais de um imóvel.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 Entre 2010 e 2014, no âmbito de um contrato de locação, Y deu em locação um edifício destinado à criação de perus com equipamento e maquinaria de instalação fixa. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esse equipamento e essa maquinaria, que incluía, nomeadamente, uma esteira transportadora industrial em espiral, que se destinava a alimentar os perus, e um sistema de aquecimento, de ventilação e de iluminação para manter a temperatura e a luminosidade adequadas à fase de desenvolvimento dos mesmos, e que garantia as condições de criação necessárias para os criar até atingirem a maturidade para abate no tempo especificado. Os referidos equipamento e maquinaria eram especificamente adequados à utilização do edifício enquanto edifício para criação dessas aves de capoeira.

9 Segundo as disposições do contrato de locação, Y recebia uma remuneração única para a disponibilização do edifício para criação e do equipamento e da maquinaria. Y considerou que a sua prestação locativa estava isenta de IVA.

10 Em contrapartida, a Administração Fiscal considerou que a locação do equipamento e maquinaria em causa não estava isenta de IVA e que a remuneração única acordada, que correspondia, no equivalente a 20 %, à locação da maquinaria e equipamento, devia estar sujeita, nessa medida, ao IVA. Essa administração emitiu avisos de liquidação retificativos relativamente aos anos controvertidos.

11 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha), com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça e na do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), deu provimento ao recurso que Y interpôs desses avisos, considerando que a prestação locativa em causa devia estar totalmente isenta. Com efeito, segundo esse tribunal, a disponibilização do equipamento e maquinaria constituía uma prestação acessória da disponibilização do edifício para criação e devia estar isenta ao mesmo título que esta última.

12 A Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision» dessa sentença no Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), o órgão jurisdicional de reenvio.

13 Esse órgão jurisdicional interroga-se quanto à interpretação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA.

14 O órgão jurisdicional de reenvio indica, primeiro, com base no Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), que a locação de esteiras transportadoras industriais em espiral, de equipamentos de aquecimento e de ventilação e dos sistemas de iluminação está isenta de IVA por força do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA. Tal interpretação é

confirmada pelo artigo 13.ºB, alínea d), do Regulamento de Execução n.º 282/2011, e pelo direito civil alemão segundo o qual os objetos de instalação fixa num edifício para criação são elementos essenciais do imóvel de que fazem parte.

15 Segundo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, apesar da diferença de redação entre o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e o artigo 135.º, n.º 2.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA, e independentemente das diferenças entre as versões linguísticas desta diretiva, a locação deve, para efeitos de interpretação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da referida Diretiva IVA, ser tratada da mesma maneira.

16 Terceiro, o órgão jurisdicional de reenvio observa que resulta do Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), que, no caso de uma operação económica constituída por um conjunto de prestações, é necessária uma apreciação global para determinar se uma ou mais dessas prestações podem dela ser dissociadas, uma vez que, regra geral, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente para efeitos da aplicação do IVA, ou se estas formam um todo indissociável, que não pode ser artificialmente dividido.

17 O órgão jurisdicional de reenvio especifica que o Finanzgericht (Tribunal Tributário) declarou, com base em princípios jurisprudenciais, que, no caso em apreço, a disponibilização do equipamento e maquinaria, que eram elementos especificamente adequados e destinados apenas à exploração do edifício para criação de perus nas melhores condições, constituía uma prestação acessória da prestação principal da disponibilização do imóvel. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, que cita o Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), essa apreciação, que leva a considerar que a prestação fornecida forma um todo inseparável, é conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça.

18 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, são possíveis duas interpretações do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA neste contexto.

19 Segundo uma primeira interpretação, os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça para determinar a existência de uma prestação económica única permitem isentar de IVA uma prestação que devia, em princípio, estar sujeita a este imposto, por força do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA, quando a mesma constitui uma prestação acessória de uma prestação isenta. Esta interpretação é corroborada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial, o Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, n.os 17 e 18), o Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), relativos, nomeadamente, à transmissão de stocks no âmbito da locação de um restaurante, e o Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), segundo o qual uma prestação única deve ser sujeita à taxa de IVA determinada em função do elemento principal.

20 Daí decorre que a aplicação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA está limitada aos casos em que a disponibilização de equipamento e maquinaria de instalação fixa é independente da disponibilização de um edifício ou de um terreno.

21 Segundo uma segunda interpretação, o artigo 135, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA implica fracionar as operações económicas únicas, ao distinguir as prestações isentas de IVA, por força do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta diretiva, das prestações sujeitas a este imposto, ao abrigo do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva.

22 Esta interpretação é confirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial no Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Serviços de centro de dados) (C-215/19, EU:C:2020:518, n.º 43), segundo a qual a isenção concedida à locação de um imóvel, que assenta no reconhecimento do carácter passivo desta locação, deixa de se justificar

quando a referida locação seja acompanhada de outras atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante efetuada pelo proprietário, bem como a disponibilização de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a mesma locação já não pode constituir a prestação preponderante. Pode daí decorrer que a disponibilização de equipamento e maquinaria prevista no artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA não é passiva, caracterizando-se essencialmente pela manutenção desse equipamento e dessa maquinaria em funcionamento.

23 Neste contexto, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A sujeição a imposto da locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa, por força do artigo 135.º, n.º 2, [primeiro parágrafo], alínea c), da Diretiva IVA inclui:

- apenas a locação isolada (autónoma) desse equipamento e maquinaria ou também
- a locação desse equipamento e maquinaria que, com base num contrato de locação de imóveis celebrado entre as mesmas partes (e como prestação acessória deste contrato) está isenta de imposto ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA?»

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se aplica à locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa quando essa locação constitua uma prestação acessória de uma prestação principal de locação de um edifício realizada no âmbito de um contrato de locação celebrado entre as mesmas partes e isenta ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta diretiva, e que estas prestações formem uma prestação económica única.

25 O artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA dispõe que a locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa não beneficiam da isenção do IVA prevista para a locação de bens imóveis pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta diretiva.

26 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que o órgão jurisdicional de reenvio não tem dúvidas quanto à aplicabilidade do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA a uma situação em que a locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa é independente de qualquer operação de locação de imóveis.

27 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, no processo principal, a disponibilização desses equipamentos e maquinarias é uma prestação acessória da prestação principal constituída pela disponibilização do edifício e que não é indissociável desta última, pelo que estas disponibilizações formam uma prestação única para a aplicação do IVA.

28 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar se essa operação dá lugar, para efeitos de IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única [Acórdão de 25 de março de 2021, Q?GmbH (Seguro de riscos especiais), C?907/19, EU:C:2021:237, n.º 19 e jurisprudência referida].

29 Se cada operação deve normalmente ser considerada, para efeitos de IVA, como distinta e independente, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser

artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema de IVA. Existe uma prestação única quando vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial [v., neste sentido, Acórdão de 25 de março de 2021, Q?GmbH (Seguro de riscos especiais), C?907/19, EU:C:2021:237, n.º 20 e jurisprudência referida].

30 Tal sucede, por exemplo, quando se verifica que um ou vários elementos constituem uma prestação principal e que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma ou várias prestações acessórias que partilham o destino fiscal da prestação principal. Em especial, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [Acórdão de 25 de março de 2021, Q?GmbH (Seguro de riscos especiais), C?907/19, n.º 21 e jurisprudência referida].

31 No âmbito de tal prestação económica única, a prestação acessória partilha o tratamento fiscal da prestação principal em matéria de IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, n.º 32, e de 21 de junho de 2007, Ludwig, C?453/05, EU:C:2007:369, n.º 20).

32 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que uma locação de bens imóveis abrangida pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA e as prestações de serviços ligadas a esta locação podem constituir uma prestação única de locação de bens imóveis para efeitos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, n.º 28). Além disso, no Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.os 39 a 41), o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA devia ser interpretado no sentido de que um contrato de locação de um bem imóvel utilizado para a exploração comercial de um restaurante e de todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constituía uma prestação única em que a locação do imóvel era a prestação principal.

33 Além disso, ao interpretar as disposições 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), redigidos em termos substancialmente idênticos aos do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e do n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça considerou que, dado que o conceito de locação de bens imóveis abrangia necessariamente a locação dos bens que constituíam o objeto principal desta locação e a de todos os bens que lhes são acessórios, a locação de áreas destinadas ao estacionamento não estava excluída da isenção de IVA prevista para a locação de bens imóveis quando essa locação estivesse estreitamente ligada à locação de tais bens, pelo que as duas locações constituem uma única operação económica (v., neste sentido, Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, n.os 14 a 17).

34 Por conseguinte, como salientou o advogado-geral, em substância, no n.º 39 das suas conclusões, o artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA não constitui uma disposição da qual resulte, como afirma o Governo alemão, uma exigência de fracionar uma única operação económica em prestações distintas.

35 É certo que resulta de jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdão de 19 de

dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 37 e jurisprudência referida). Por conseguinte, as exceções a tal disposição derogatória à aplicação do IVA, que têm por efeito que as operações que visam estejam sujeitas a tributação, que constitui a regra de princípio na base desta diretiva, devem ser objeto de uma interpretação ampla (Despacho de 1 de dezembro de 2021, Pilsztas zemes dienests, C-598/20, não publicado, EU:C:2021:971, n.º 29 e jurisprudência referida).

36 No entanto, estes princípios não são um obstáculo à aplicação da jurisprudência segundo a qual as diferentes prestações que constituam uma prestação económica única seguem o mesmo regime em matéria de IVA. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que permitir aos Estados-Membros de sujeitar a diferentes taxas de IVA os diferentes elementos que compõem uma prestação única significa permitir-lhes a decomposição artificial dessa prestação e cria o risco de alterar o funcionamento do sistema do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 26 e jurisprudência referida).

37 No caso em apreço, o processo principal tem por objeto a locação de um edifício para criação e de equipamento de instalação fixa nesse edifício e especificamente adaptado a essa criação, tendo o contrato de locação sido celebrado entre as mesmas partes e dado lugar a uma remuneração única. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, como este parece sugerir, estas prestações constituem uma prestação económica única.

38 Se for esse o caso, resulta então da jurisprudência acima referida nos n.os 31 a 33 que, na presença de uma prestação económica única composta por uma prestação principal isenta de IVA por força do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, que consiste na locação de um bem imóvel, e de uma prestação acessória, indissociável da prestação principal, excluída em princípio dessa isenção por força do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), desta diretiva, a prestação acessória segue o tratamento fiscal da prestação principal. Cabe também ao órgão jurisdicional de reenvio determinar o carácter principal ou acessório das prestações que compõem tal prestação económica única.

39 À luz de todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se aplica à locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa quando essa locação constitua uma prestação acessória de uma prestação principal de locação de um edifício, realizada no âmbito de um contrato de locação celebrado entre as mesmas partes e isenta ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta diretiva, e que estas prestações formem uma prestação económica única.

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 (Quarta Secção) declara:

O artigo 135.º, n.º 2, 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,

deve ser interpretado no sentido de que:

não se aplica à locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa quando essa locação constitua uma prestação acessória de uma prestação principal de locação de um edifício, realizada no âmbito de um contrato de locação celebrado entre as mesmas partes e isenta ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), desta diretiva, e que estas prestações formem uma prestação económica única.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.