

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

GIOVANNI PITRUZZELLA

apresentadas em 8 de dezembro de 2022 (1)

Processo C-516/21

Finanzamt X

contra

Y

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – IVA – Isenção das operações de locação de bens imóveis – Locação de edifício, com equipamento específico, para criação de perus – Equipamento e maquinaria disponibilizados como prestação acessória à locação de um edifício agrícola – Prestação única – Âmbito de aplicação da exceção à isenção»

1. Enquanto o conceito de «prestação única» é objeto de vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça, este é agora chamado a esclarecer se essa jurisprudência deve ser excluída e mantida a pluralidade das prestações e, portanto, das taxas de imposto sobre o valor acrescentado IVA, quando uma dessas prestações é suscetível de ser abrangida pelo regime geral instituído pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») (2) e ser assim sujeita a tributação.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

2. No capítulo 3 da Diretiva IVA, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», o artigo 135.^o, n.^o 1, alínea l), tem a seguinte redação:

«Os Estados?Membros isentam as seguintes operações:

[...]

l) A locação de bens imóveis.»

3. O artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA dispõe que «[n]ão beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

- a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do setor hoteleiro ou de setores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;
- b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
- c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;
- d) A locação de cofres-fortes.

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

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

4. O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3), foi alterado, nomeadamente, pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 (4), que aditou o artigo 13.º B ao Regulamento de Execução n.º 282/2011.

5. Nos termos deste artigo 13.º B, alínea d) (5), para a aplicação da Diretiva IVA, consideram-se «bens imóveis» 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.

Direito alemão

6. Nos termos do § 4, n.º 12, primeiro período, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (6) (a seguir «UStG»), entre as operações previstas no § 1, n.º 1, n.º 1, desta lei, estão isentas:

«(a) [a] locação de bens imóveis [...].»

7. O § 4, n.º 12, segundo período, da UStG especifica que «[n]ão estão isentos [...] a locação de maquinaria e outros equipamentos, de qualquer tipo, que façam parte de uma empresa (equipamentos da empresa), mesmo que sejam elementos essenciais de um imóvel.»

Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

8. Entre 2010 e 2014, Y celebrou um contrato de locação tendo por objeto edifícios destinados à criação de perus com equipamentos e maquinaria de instalação fixa. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esses equipamentos e essa maquinaria, que incluíam, nomeadamente, uma esteira transportadora industrial em e um sistema de aquecimento, de ventilação e de iluminação para manter a temperatura e a luminosidade adequadas à fase de desenvolvimento dos animais em causa, destinavam-se a permitir alimentar os perus e a garantir as condições de criação necessárias para que estes atingissem a maturidade para abate e eram especificamente adequados à utilização contratual do edifício enquanto edifício para criação dessas aves de capoeira.

9. Segundo as disposições do contrato de locação, Y recebia uma remuneração única, que não se dividia entre, por um lado, a disponibilização do edifício para criação e, por outro, a do equipamento e da maquinaria. Y considerou que a sua prestação locativa estava isenta de IVA.
10. Em contrapartida, o Finanzamt X (Serviço de Finanças X, Alemanha) considerou que a locação do equipamento e maquinaria em causa não estava isenta e que a renda única acordada, 20 % da qual era imputável à maquinaria e equipamento, devia estar sujeita, nessa medida, ao IVA. Esse serviço emitiu avisos de liquidação rectificativos relativamente aos anos controvertidos. Y interpôs recurso destes avisos.
11. O Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do *Land* da Baixa Saxónia, 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 existia uma prestação integralmente isenta. Com efeito, segundo este tribunal, a disponibilização desse equipamento e dessa maquinaria constituía uma prestação acessória da disponibilização do edifício para criação, uma vez que esses equipamentos especificamente acordados se destinavam apenas à exploração, nos termos contratualmente previstos e nas melhores condições do edifício para criação de perus. Daí inferiu que a renda imputável à disponibilização desses elementos também estava isenta de IVA, e o mesmo acontecia, portanto, com a totalidade da renda.
12. O Serviço de Finanças X interpôs recurso de «Revision» dessa sentença no órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha). Esse órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à interpretação a dar ao artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA.
13. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, que se baseia no Acórdão Mailat (7), a locação da esteira transportadora industrial em, dos equipamentos de aquecimento e de ventilação e dos sistemas de iluminação também está isenta de IVA por força do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA. Essa interpretação seria igualmente confirmada pelo artigo 13.º B, alínea d), do Regulamento de Execução n.º 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução n.º 1042/2013, e pelo direito civil alemão segundo o qual os objetos de instalação fixa no edifício para criação são elementos essenciais de um imóvel (8).
14. A título preliminar, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, diversamente das outras versões linguísticas do artigo 135.º da Diretiva IVA, o facto de a versão em língua alemã do artigo 135.º, n.º 2, alínea c), dessa diretiva fazer apenas referência à locação de equipamento e de maquinaria não é relevante para efeitos da interpretação da referida disposição, devendo os dois termos, «locação» e «arrendamento», ser considerados, de um modo geral, sinónimos.
15. O órgão jurisdicional de reenvio recorda a jurisprudência do Tribunal de Justiça (9) nos termos da qual é necessária uma perspetiva global quando uma operação económica é constituída por um conjunto de prestações para determinar se dela podem ser dissociadas uma ou mais prestações, devendo geralmente cada uma delas ser considerada uma prestação distinta e autónoma. Ainda segundo o Tribunal de Justiça, uma operação não pode ser artificialmente fracionada e há lugar a uma prestação única quando duas ou mais prestações ou ações individuais do sujeito passivo para o cliente estão tão estreitamente ligadas que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cujo fracionamento seria irrealista. Uma operação económica constitui uma prestação única quando uma ou mais partes devem ser consideradas como prestação principal, ao passo que outras partes devem ser consideradas prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. O primeiro critério a tomar em consideração é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto

de vista do consumidor médio. O segundo critério visa a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra.

16. O órgão jurisdicional de primeira instância decidiu que a disponibilização do equipamento e maquinaria, especialmente adequados e destinados apenas à exploração do edifício para criação de perus nas melhores condições, era uma prestação acessória à da locação do imóvel, que constituía a prestação principal. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta apreciação da unicidade da prestação está em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (10).

17. O órgão jurisdicional de reenvio observa que o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA é passível de duas interpretações.

18. Uma, no sentido de que os princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça relativos à determinação de uma operação única podem prevalecer sobre o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA, o que confirmaria a análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), dessa diretiva e, designadamente, os Acórdãos Henriksen (11), Mailat (12) e Stadion Amsterdam (13). Destes acórdãos decorre que a aplicação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA seria limitada aos casos em que a disponibilização de equipamento e maquinaria ocorre de forma autónoma e, por conseguinte, sem qualquer relação com uma disponibilização suplementar de um edifício ou de um terreno.

19. Outra, no sentido de que se pode inferir do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA uma exigência de fracionamento, pelo que as operações únicas devem ser fracionadas numa parte isenta [por força do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), dessa diretiva] e numa parte tributável [por força do mesmo artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c)]. Esta interpretação é confirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça (14) segundo a qual a isenção concedida à locação de imóveis, que assenta no reconhecimento do carácter passivo apenas da locação, deixa de se justificar uma vez que a referida locação acompanha outras atividades, eventualmente atividades comerciais, ou a disponibilização de outras instalações e, portanto, já não puder constituir uma prestação preponderante. Portanto, a disponibilização de equipamento e maquinaria prevista no artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA não seria passiva, caracterizando-se essencialmente pela manutenção em funcionamento dessa maquinaria.

20. O órgão jurisdicional de reenvio observa ainda que, embora o Tribunal de Justiça, no Acórdão Mailat (15), tenha admitido a existência de uma prestação acessória de um contrato de arrendamento de um imóvel isento de imposto no que respeita a um bem móvel permanentemente ligado ao bem imóvel como dele fazendo parte integrante, fê-lo, todavia, sem se pronunciar sobre a questão da aplicação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA.

21. Nestas circunstâncias, 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?»

22. O Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas ao Tribunal de Justiça.

Análise

23. Com a sua única questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, quais as condições que devem estar reunidas para ser aplicável a sujeição a imposto decorrente do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA. Mais precisamente, no caso da celebração de um contrato de locação de um edifício destinado à criação de perus, em que esse edifício está equipado com sistemas de ventilação, de aquecimento, de iluminação e de alimentação adequados à sua função de edifício para criação, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva obriga a considerar separadamente, do ponto de vista do IVA, a locação do imóvel, por um lado, e a locação desses sistemas como equipamento e maquinaria, por outro (16).

24. No raciocínio a expor em seguida, tentarei demonstrar que, a não ser que se reformule uma jurisprudência assente, a operação em questão no âmbito do processo principal, qualificada de «prestação única» pelo próprio órgão jurisdicional de reenvio, não pode ser sujeita a duas taxas diferentes de IVA e que o seu tratamento fiscal será determinado pelo decorrente do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA.

25. Na medida em que a disposição referida na redação da questão prejudicial constitui uma exceção a esse artigo 135.º, n.º 1, alínea l), há que reformular a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência.

26. Antes disso, impõe-se recordar a jurisprudência relativa ao conceito de «operação única».

Reexame da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao conceito de operação única

27. De jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça (17) resulta que, para efeitos do IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, conforme decorre do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IVA (18). Não obstante, em determinadas 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. Trata-se de uma operação única, nomeadamente, quando dois ou 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 um carácter artificial e implicaria o risco de alterar o funcionamento do sistema do IVA (19). Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra 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 não constitui para a clientela *não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal* do prestador, *nas melhores condições* (20).

28. Quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão (21) e importa averiguar os elementos característicos da operação em causa (22). Decorre da própria qualificação de «prestação única» de uma operação que comporta vários elementos que essa operação deve ser sujeita a *uma única taxa de IVA* (23).

Quanto ao âmbito de aplicação do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA

29. Também segundo jurisprudência constante, a característica fundamental do conceito de «locação» de bens imóveis (24), na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, na falta de uma definição destes conceitos na referida disposição, consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e mediante remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito. (25). Para apreciar se um determinado acordo é abrangido por esta definição, devem tomar-se em consideração todas as características da operação e as circunstâncias em que decorre. A este respeito, o elemento decisivo é a natureza objetiva da operação em causa, independentemente da qualificação que lhe atribuem as partes (26).

30. Além disso, uma vez que o artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, os seus termos são, portanto, de interpretação estrita (27). Em princípio, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, cuja competência é exclusiva no que toca à apreciação dos factos, determinar, atendendo às circunstâncias próprias do caso, as características essenciais da operação em causa, para procederem à sua qualificação à luz da Diretiva IVA (28). Não obstante, o Tribunal de Justiça pode fornecer aos referidos órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação úteis para dirimir o litígio (29).

31. Há também que acrescentar que, no que respeita à razão de ser do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que a isenção aí prevista «se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas [no artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA], quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial» (30). Assim, segundo o Tribunal de Justiça, a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA «[prende-se] com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa» (31). Por outras palavras, o facto de o locatário explorar um bem imóvel para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA (32).

Aplicação ao litígio no processo principal

32. Destas considerações resulta que, caso haja uma pluralidade de prestações numa mesma operação, para efeitos da determinação da taxa de IVA aplicável à referida operação (33), há que averiguar se esta última deve ser considerada única, o que se verifica quando a) dois ou mais dos seus elementos estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável pelo que a sua decomposição revestiria um carácter artificial ou b) a operação em questão pode ser dividida numa prestação principal e numa ou mais prestações acessórias, sendo, assim, o tratamento fiscal da operação no seu conjunto determinado pelo tratamento aplicável à prestação principal.

33. *Por natureza*, esta metodologia é aplicável na presença de prestações que, isoladamente

consideradas, dariam lugar à aplicação de uma taxa de IVA diferente. Essa abordagem é igualmente adotada pelo Tribunal de Justiça no caso de uma operação constituída por uma prestação principal isenta de imposto e uma prestação acessória sujeita a IVA (34). Acrescento que, como ainda recentemente sublinhou a advogada-geral J. Kokott, «[u]ma prestação complexa única caracteriza-se pela indissociabilidade dos elementos da prestação. No caso de uma prestação complexa única, os diferentes elementos da prestação fundem-se numa nova prestação autónoma, pelo que segundo a perceção do público só existe uma única prestação» (35).

34. Por outras palavras, contrariamente ao que parece sugerir o Governo alemão, a relação isenção/exceção expressa pelos n.os 1 e 2 do artigo 135.º da Diretiva IVA não se opõe, por princípio, a que uma operação seja qualificada de «única», mesmo que esta devesse ser constituída por um elemento isento de imposto ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, desta diretiva e por um elemento sujeito ao IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 2, da referida diretiva.

35. Isto é, aliás, confirmado pelo Acórdão Henriksen (36), no qual foi submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber se o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva devia ser interpretado no sentido de que o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» abrangia igualmente a locação de garagens fechadas que apresentam umnexo com bens imóveis cuja locação estava isenta de IVA. Depois de ter reconhecido que as exceções à isenção previstas nesta disposição não podiam ter uma interpretação restritiva, uma vez que o seu objeto era precisamente colocar as operações em causa sob o regime geral desta diretiva e, portanto, sujeitá-las ao IVA (37), o Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «locação de bens imóveis», que era objeto da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva «abrang[ia] necessariamente, para além da locação dos bens que constituem o objeto principal desta locação, a de todos os bens que lhes são acessórios» (38). Daí o Tribunal de Justiça inferir que não se pode excluir da isenção a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos quando essa locação esteja *estritamente ligada* à locação, ela própria isenta, de imóveis destinados a outra utilização, como imóveis para habitação ou utilização comercial, dado que as duas locações constituem uma *operação económica única* (39). Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» abrange a locação de quaisquer superfícies destinadas ao estacionamento de veículos, incluindo as garagens fechadas, e que essa locação não pode ser excluída do benefício da isenção prevista para a locação de bens imóveis se estiver estritamente ligada à locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização (40).

36. Este acórdão constitui assim efetivamente outro exemplo de precedente na aplicação da teoria da prestação única, no qual a operação em causa era constituída por uma prestação principal isenta de imposto (locação de imóvel para habitação) e por uma prestação acessória em relação à qual estava expressamente previsto que não era abrangida pela isenção. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não interpretou o artigo 13.º, B, alínea b), pontos 1) a 4), da Sexta Diretiva no sentido de que esta disposição funciona como uma cláusula de fracionamento que prevalece sobre o conceito de «prestação única» ou que impede o recurso a esse conceito.

37. Por outro lado, recordo que não compete ao Tribunal de Justiça qualificar os factos do litígio no processo principal, uma vez que essa qualificação é da exclusiva competência do órgão jurisdicional nacional. O papel do Tribunal de Justiça limita-se ao fornecimento àquele de uma interpretação do direito da União útil para a decisão que lhe cabe adotar no processo que lhe foi submetido (41). É assim ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe 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 (42). Ora, dos autos resulta precisamente que o próprio órgão jurisdicional de reenvio já efetuou essa análise. Com efeito, esse órgão jurisdicional

partilha a apreciação do órgão jurisdicional de primeira instância que considerou, em aplicação dos princípios jurisprudenciais acima recordados, estar perante uma operação única (43) constituída por uma prestação principal (a locação do edifício para criação) e por uma prestação acessória (a locação dos equipamentos específicos do edifício como luz da sua função de edifício para criação).

38. Como acima recordei, a constatação da existência de uma prestação única não é compatível com a aplicação de uma obrigação fiscal diferenciada, o que o Tribunal de Justiça recordou claramente ao decidir que «decorre da própria qualificação como prestação única de uma operação que comporta vários elementos que essa operação será sujeita a uma taxa de IVA única e idêntica» (44). Ora, partindo da premissa, em aplicação da jurisprudência que acabo de recordar, de que o litígio no processo principal se caracteriza pela presença de uma prestação única, o órgão jurisdicional de reenvio determinou necessariamente, ao mesmo tempo, que o serviço de finanças X não podia sujeitar essa prestação a taxas de IVA diferenciadas.

39. Na minha opinião, é claro que o artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA não opera como uma cláusula de fracionamento obrigatório, como afirma o Governo alemão. Embora seja certo que, no Acórdão Sequeira Mesquita (45), o Tribunal de Justiça verificou, mesmo depois de ter constatado a existência de uma prestação única aparentemente abrangida pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, se a operação em causa não era abrangida por nenhuma das exclusões da isenção previstas no artigo 135.º, n.º 2, dessa diretiva, limitou-se a declarar que não era esse o caso, embora reconhecendo que essa questão não lhe tinha sido submetida e sem tomar posição quanto às eventuais consequências decorrentes dessa constatação (46). Nestas condições, não se pode sustentar, como sugere o Governo alemão, que esse acórdão consagrou uma obrigação de fracionamento das prestações, que decorreria do artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA e que deveria prevalecer sistematicamente sobre a aplicação da teoria da prestação única.

40. Por outro lado, o Governo alemão recorda nas suas observações que a escolha do legislador da União de isentar a locação de bens imóveis ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA foi feita tendo em consideração o facto de que essa atividade é relativamente passiva, ligada ao simples decurso do tempo e que não gera um valor acrescentado significativo (47), contrariamente a outras atividades (48) que têm a natureza de negócios industriais e comerciais ou um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem. No entanto, não identifico nenhum elemento nos autos suscetível de pôr em causa esta exigência de passividade da operação se se constatar que, em aplicação da teoria da prestação única, a totalidade da operação em causa no âmbito do litígio no processo principal deve ser isenta ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA. Os autos não contêm designadamente nenhum indício da existência de uma especial obrigação, a cargo do locador, de assegurar a manutenção dos diferentes equipamentos especificamente adequados à utilização contratualmente prevista do edifício em causa (49).

41. Por outro lado, a situação em causa no processo principal pode ser considerada próxima da que o Tribunal de Justiça foi chamado a conhecer no seu Acórdão Mailat (50). A questão era então a de saber se um contrato de locação que tinha por objeto um bem imóvel destinado à exploração comercial de um restaurante e todos os bens de equipamento e consumíveis necessários a essa exploração constituía uma «locação de bens imóveis» na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, ou uma prestação de serviços complexa. Depois de analisados os elementos dos autos, o Tribunal de Justiça considerou que a locação de bens móveis objeto do contrato de locação não parecia poder ser dissociada da locação do bem imóvel. Alguns desses bens estavam *incorporados* no imóvel (como os equipamentos e aparelhos de cozinha) e deviam ser considerados *parte integrante do mesmo* (51). Os bens consumíveis alugados (ou vendidos) ao mesmo tempo que o imóvel estavam igualmente afetados à

exploração do restaurante, tal como este último, pelo que não se podia considerar que essa locação/cessão prosseguisse uma finalidade própria, mas, pelo contrário, deve ser vista como um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal que é a locação do imóvel (52). Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que, nesse caso, a locação do bem imóvel devia ser considerada como a prestação principal relativamente à locação de bens de equipamento – se fossem incorporados nesse bem imóvel – e de bens consumíveis (53).

42. Considero igualmente que, no âmbito do litígio no processo principal, esse contrato de locação, no qual a remuneração do proprietário parece ser sempre feita de forma passiva, pelo simples decurso do tempo, não implica outra prestação que não seja a que consiste em disponibilizar ao locatário o bem imóvel locado, mesmo se fosse equipado com um determinado número de sistemas úteis à respetiva função.

43. Por conseguinte, resulta de todas as considerações precedentes que a tributação prevista pelo artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA não é aplicável quando a locação de equipamento e de maquinaria apenas constitui a prestação acessória à prestação principal que é a locação de um edifício.

44. O Governo alemão considera que decidir desse modo significaria reduzir drasticamente o âmbito de aplicação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA e seria contrário ao princípio da interpretação não restritiva das disposições que fazem parte do regime geral instituído por essa diretiva.

45. Não partilho desta opinião.

46. Por um lado, não se me afigura possível retirar conclusões definitivas quanto ao âmbito de aplicação do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA na medida em que tal acaba por ser extremamente dependente da apreciação específica de cada operação. Por exemplo, posso facilmente conceber que a locação de equipamento ou de maquinaria, embora também acompanhada pela locação de um edifício, constitua, noutras circunstâncias, a prestação principal. Logo, a locação de equipamento ou de maquinaria abrangida pela qualificação de «bens imóveis» (54), que poderá ser, pelo menos em parte, considerada isoladamente em relação à do edifício ou da construção em que se inserem, será igualmente suscetível de ser sujeita ao IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

47. Por outro lado, os termos do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA poderão continuar a ser objeto de uma ampla definição, o que implicará um entendimento mais amplo do que pode constituir «equipamento» ou «maquinaria» na aceção desta disposição. Em contrapartida, os princípios interpretativos de aplicação quando se trata de disposições que excluem a isenção do imposto não me parecem impor, por si só, a exclusão da aplicação da jurisprudência relativa às prestações únicas, por todas as razões que recordei.

48. Nestas condições, considero que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a isenção da locação de um edifício para criação abrange a locação de equipamento e de maquinaria, na aceção do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), desta diretiva, que constituem equipamentos específicos do edifício à luz da sua função de edifício para criação, sempre que se afigure que esse equipamento e maquinaria são fornecidos como prestação acessória da locação do edifício.

Quanto à interpretação do artigo 135.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA

49. Caso o Tribunal de Justiça deva responder à questão prejudicial submetida no sentido de que o artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA não é aplicável no âmbito

do litígio no processo principal devido à existência de uma prestação única caracterizada a título principal pela locação do edifício que implicaria a isenção da operação ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta diretiva, o Governo alemão considera que isso não significa automaticamente que uma disposição nacional como o § 4, n.º 12, segundo período, da UStG seja incompatível com a Diretiva IVA. Pelo contrário, suscita-se então a questão de saber se a locação do equipamento e da maquinaria de que é dotado o edifício pode ser sujeita a IVA com base no artigo 135.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, questão cuja resposta o Governo alemão solicita ao Tribunal de Justiça.

50. Todavia, resulta de uma análise dos autos que o órgão jurisdicional de reenvio não submeteu manifesta e expressamente ao Tribunal de Justiça uma questão relativa à interpretação desta última disposição (55). Embora reconhecendo que se pode tratar de uma questão suscetível de ser suscitada numa fase posterior da análise da situação no processo principal, não pode deixar de se constatar que o Tribunal de Justiça não pode responder a esta questão, suscitada apenas pelo Governo alemão.

Conclusão

51. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha):

O artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e 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,

devem ser interpretados no sentido de que:

a isenção da locação de um edifício para criação abrange a locação de equipamento e maquinaria, na aceção do artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), desta diretiva, que constituem equipamentos específicos do edifício à luz da sua função de edifício para criação, sempre que se afigure que esse equipamento e maquinaria são fornecidos como prestação acessória da locação do edifício.

1 Língua original: francês.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2011, L 77, p. 1.

4 JO 2013, L 284, p. 1

5 Por força do artigo 3.º, terceiro parágrafo, do Regulamento de Execução n.º 1042/2013, o artigo 13.º B que este adita ao Regulamento de Execução n.º 282/2011 só é aplicável a partir de 1 de janeiro de 2017.

6 BGBl. 2005 I, p. 386.

7 Acórdão de 19 de dezembro de 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 O órgão jurisdicional de reenvio faz aqui referência a jurisprudência nacional que se refere a um sistema de alimentação e de ventilação numa pocilga.

9 O órgão jurisdicional de reenvio menciona aqui o Acórdão de 4 de março de 2021,

Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167).

10 O órgão jurisdicional de reenvio menciona aqui o Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038).

11 Acórdão de 13 de julho de 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

12 Acórdão de 19 de dezembro de 2018 (C?17/18, EU:C:2018:1038).

13 Acórdão de 18 de janeiro de 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

14 O órgão jurisdicional de reenvio refere-se aqui ao n.º 43 do Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento em centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518).

15 Acórdão de 19 de dezembro de 2018 (C?17/18, EU:C:2018:1038).

16 Antes de mais, devo precisar que não resulta da diretiva nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça que haja que distinguir entre estes dois conceitos que devem, assim, ser considerados, de um modo geral, sinónimos [v., por exemplo, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 36)].

17 Importa referir que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA corresponde ao artigo 13.º, B, alínea b) e alínea b), ponto 3, 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 9, F1 p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»), e que a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a estas últimas disposições é transponível, *mutatis mutandis*, para as disposições correspondentes da Diretiva IVA.

18 V., nomeadamente, Acórdãos de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, n.º 30 e jurisprudência referida); de 28 de junho de 2017, Leventis e Vafeias (C?436/16, EU:C:2017:497, n.º 18), e de 4 de março de 2021, Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167, n.º 37).

19 V. Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, n.os 22 e 26).

20 V., nomeadamente, Acórdãos de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, n.º 31 e jurisprudência referida); de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, n.º 23), e de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.os 32 a 34).

21 V. Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 28).

22 V. Acórdão de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, n.º 32 e jurisprudência referida).

23 V. Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, n.º 26 e jurisprudência referida). Isto é válido mesmo quando é possível identificar o preço correspondente a cada elemento distinto que compõe a prestação única [v. Acórdão de 3 de setembro de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542, n.º 27)].

24 Quanto ao carácter autónomo dos conceitos referidos no artigo 135.º, v., por analogia, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 16 e jurisprudência referida).

25 V. Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C?55/14, EU:C:2015:29, n.º 21 e jurisprudência referida). V., também, Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 36 e jurisprudência referida), de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 18) e de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 40).

26 V. Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C?55/14, EU:C:2015:29, n.º 21 e jurisprudência referida).

27 V., entre jurisprudência abundante, Acórdãos de 22 de janeiro de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C?55/14, EU:C:2015:29, n.º 23); de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 37 e jurisprudência referida); de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 38), e o Despacho de 1 de dezembro de 2021, Pils?tas zemes dienests (C?598/20, não publicado, EU:C:2021:971, n.º 29). No entanto, o Tribunal de Justiça não renunciou a aprofundar o sentido desses termos: v., por exemplo, Acórdão de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506).

28 V. Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C?55/14, EU:C:2015:29, n.º 24).

29 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 35 e jurisprudência referida).

30 V., por analogia, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 19). V., também, Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 41).

31 V., por analogia, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 20), e de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 42). O Tribunal de Justiça recorda que «não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva de um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante» [Acórdãos de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 21 e jurisprudência referida) e de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.º 43)].

32 V., por analogia, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.º 22).

33 Para uma análise detalhada e sistemática, remeto para as conclusões da advogada?geral J. Kokott no processo Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2020:855, n.os 20 e sgs.).

- 34 V., como referido pela Comissão nas suas observações, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, n.º 32); de 21 de junho de 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, n.º 20), e de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, n.º 28).
- 35 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2020:855, n.º 25).
- 36 Acórdão de 13 de julho de 1989 (173/88, EU:C:1989:329).
- 37 V. Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, n.º 12).
- 38 Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, n.º 14).
- 39 V. Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, n.º 15).
- 40 V. Acórdão de 13 de julho de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, n.º 17).
- 41 V. Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, n.º 25 e jurisprudência referida).
- 42 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 35 e jurisprudência referida). V., também, na mesma linha, Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados) (C?215/19, EU:C:2020:518, n.os 30 a 32).
- 43 Remeto em especial para os n.os 46, 48 e 50 do pedido de decisão prejudicial.
- 44 Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, n.º 26 e jurisprudência referida). V., também, o n.º 36 deste acórdão.
- 45 Acórdão de 28 de fevereiro de 2019 (C?278/18, EU:C:2019:160).
- 46 V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, n.os 32 e 33).
- 47 O que o Tribunal de Justiça também reconheceu: v., nomeadamente, Acórdão de 18 de novembro de 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730, n.º 20 e jurisprudência referida).
- 48 V. n.º 31 das presentes conclusões.
- 49 Mais uma vez, ao decidir que estava perante uma prestação única, o órgão jurisdicional de reenvio declarou, simultaneamente, que a locação dos equipamentos de que está dotado o edifício para criação não constituía, para o locatário, um fim em si mas simplesmente o meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal.
- 50 Acórdão de 19 de dezembro de 2018 (C?17/18, EU:C:2018:1038).
- 51 Estando estes bens incorporados e uma vez que devem ser considerados parte integrante do imóvel em causa, a sua natureza *móvel* poderia ser objeto de debate. Provavelmente também não se exclui completamente que o Tribunal de Justiça estava então igualmente perante bens suscetíveis de serem qualificados de «equipamento» ou «maquinaria» na aceção do artigo 135.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA.

52 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 39).

53 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 41).

54 Como já decorre, na minha opinião, da leitura conjugada do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA e do seu artigo 135.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), e como é confirmado pelo Regulamento de Execução n.º 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução n.º 1042/2013 (v. n.º 4 das presentes conclusões).

55 V., nomeadamente, a resposta do órgão jurisdicional de reenvio ao pedido de informações do Tribunal de Justiça de 20 de outubro de 2021, recebida por este último em 1 de dezembro de 2021.