

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

13 de julho de 2023 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Prestações de serviços efetuadas a título oneroso — Organismos de direito público — Município que cobra uma taxa de permanência pela colocação à disposição de instalações termais acessíveis a todos»

No processo C-344/22,

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 15 de dezembro de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de maio de 2022, no processo

Gemeinde A

contra

Finanzamt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: D. Gratsias, presidente de secção, I. Jarukaitis e Z. Csehi (relator), juízes,

advogado-geral: T. Ćapeta,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Gemeinde A, por G. Burret e N. Katemann, Rechtsanwältinnen,
- em representação do Governo alemão, por J. Möller e N. Scheffel, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e B. Martenczuk, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) e do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, 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 a Gemeinde A (Município A, Alemanha) à Finanzamt (Administração Tributária, Alemanha), a propósito do direito do Município A à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

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

[...]»

4 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva:

«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 carácter de permanência.»

5 O artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«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.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

[...]»

6 O artigo 168.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

Direito alemão

7 O § 1 da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), prevê, no seu n.º 1:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

1. os fornecimentos e outras prestações que um empresário efetue a título oneroso no território nacional, no âmbito da sua empresa. A tributação não está excluída pelo facto de a operação ter sido realizada com fundamento num ato legal ou administrativo ou por se considerar ter sido realizada por força de uma disposição legal;

[...]»

8 Nos termos do § 2 da UStG:

«(1) É considerado empresário quem exerça de modo independente uma atividade industrial, comercial ou profissional. A empresa inclui toda a atividade industrial, comercial, artesanal ou profissional do empresário. Entende-se por atividade industrial, comercial, artesanal ou profissional qualquer atividade permanente exercida em vista da realização de lucros, mesmo que não haja intenção lucrativa ou que um agrupamento de pessoas exerça as suas atividades unicamente no interesse dos seus membros.

[...]

(3) As pessoas coletivas de direito público só exercem uma atividade industrial, comercial, artesanal ou profissional no âmbito dos seus estabelecimentos de carácter industrial ou comercial [...] e das suas explorações agrícolas ou silvícolas. [...]»

9 O § 12 da UStG dispõe, no seu n.º 2:

«O imposto é reduzido para 7 % no que respeita às seguintes operações:

[...]

9. as operações diretamente ligadas à exploração de piscinas e à administração de termas. O mesmo é válido no que respeita à disponibilização de instalações termais, na medida em que uma taxa de permanência deva ser cobrada a título de remuneração; [...]»

10 Nos termos do § 4, n.º 1, da Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (Código dos Municípios de Baden-Württemberg), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «GemO»):

«Os municípios podem regulamentar por estatuto as matérias abrangidas pela autonomia municipal, desde que as leis não contenham disposições a este respeito. [...]»

11 O §10, n.os 2 e 3, da GemO tem a seguinte redação:

«(2) O município cria, dentro dos limites da sua capacidade de financiamento, os equipamentos públicos necessários ao bem-estar económico, social e cultural dos seus residentes. Os residentes têm o direito, no âmbito das disposições aplicáveis, de utilizar as instalações públicas do município segundo os mesmos princípios. Os residentes devem suportar os encargos

municipais.

(3) As pessoas que possuam um bem imóvel no município ou que exerçam uma atividade comercial no município e que aí não residam estão autorizadas a utilizar os equipamentos públicos existentes no município do mesmo modo que as pessoas que aí possuam um bem imóvel ou que aí exerçam uma atividade comercial e devem contribuir para os encargos municipais no que respeita ao seu bem imóvel ou à sua atividade comercial.»

12 O § 2 da Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (Lei relativa aos Impostos Municipais de Baden-Württemberg), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, prevê, no seu n.º 1:

«Os impostos municipais são cobrados com base num estatuto. O estatuto determina, em especial, o círculo dos devedores, o objeto, a tabela e a taxa do imposto, bem como os critérios que determinam o nascimento e a exigibilidade da dívida relativa ao imposto.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A recorrente no processo principal é um município onde existe uma estação climática autorizada pelo Estado. O estabelecimento termal desta é gerido, nos termos do direito municipal, sob a forma de «régie» e constitui, à luz das disposições aplicáveis em matéria de imposto sobre as sociedades, uma empresa de natureza comercial.

14 A este título, a recorrente no processo principal cobra uma taxa de permanência, em conformidade com o artigo 4.º da GemO, conjugado com o estatuto referido no § 2 da Lei sobre os Impostos Municipais de Baden-Württemberg (a seguir «Estatuto Municipal»), para cobrir as suas despesas, efetuadas para a realização e a manutenção das instalações disponibilizadas para fins de cura e de descontração, bem como para as manifestações organizadas para esse efeito.

15 São sujeitos passivos da taxa de permanência, primeiro, as pessoas não residentes que permaneçam no município e às quais é oferecida a possibilidade de utilizar essas instalações e de participar nas referidas manifestações, segundo, os residentes do município que têm o centro das suas relações pessoais noutra município e, terceiro, as pessoas não residentes no município que se encontrem no município por razões profissionais a fim de participarem em congressos ou noutras manifestações (a seguir, conjuntamente, «devedores da taxa de permanência»). Em contrapartida, a taxa de permanência não é cobrada aos visitantes de um dia, aos não residentes ou aos residentes que trabalhem ou frequentem uma formação no município.

16 A taxa de permanência é fixada, no que respeita às pessoas não residentes, num certo montante por dia de permanência e, no que respeita aos residentes que aí são sujeitos passivos, num montante fixo anual devido independentemente da duração, da frequência e da época da sua permanência.

17 É indicado, no pedido de decisão prejudicial, que quem aloje pessoas a título oneroso, explore um parque de campismo ou ponha a sua residência à disposição de pessoas não residentes no município a título oneroso, enquanto residência de férias, deve comunicar a entrada e a saída dessas pessoas no prazo de três dias após a sua chegada e a sua partida. Além disso, as agências de viagens devem fazer uma declaração para efeitos da taxa de permanência quando essa taxa é incluída na contrapartida a pagar pelo participante na viagem ao operador.

18 A recorrente no processo principal financiou, graças às receitas provenientes da coleta dessa taxa, nos anos de 2009 a 2012 (a seguir «anos controvertidos»), a construção, a manutenção e a renovação, nomeadamente, do parque termal, do balneário e de trilhos (a seguir,

conjuntamente, «instalações termais»). Essas instalações são de livre acesso a todos, não sendo necessário um cartão de permanência para entrar.

19 Por considerar, nas suas declarações de IVA relativas aos anos controvertidos, que a taxa de permanência constituía a remuneração de uma atividade sujeita a IVA, a saber, a exploração de um estabelecimento termal, a recorrente no processo principal pediu a dedução do IVA pago por todas as prestações que lhe tinham sido fornecidas a montante e que estavam ligadas ao turismo.

20 No âmbito de uma inspeção tributária efetuada no local pela recorrida no processo principal, o inspetor excluiu, nomeadamente, os montantes do IVA pago a montante que não estavam ligados à exploração do estabelecimento termal e teve em conta os montantes do IVA pago a montante que diziam respeito ao balneário unicamente na medida em que este fosse arrendado. Em 20 de março de 2015, a recorrida no processo principal emitiu avisos modificativos de IVA em conformidade com estas constatações.

21 Na sequência de uma decisão administrativa de indeferimento adotada no âmbito de um procedimento de reclamação prévia, a recorrente no processo principal interpôs recurso para o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Baden-Württemberg, Alemanha).

22 Por Acórdão de 18 de outubro de 2018, esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso, decidindo, no essencial, que a recorrente no processo principal não tinha agido enquanto empresário quanto à sua atividade que deu lugar à coleta da taxa de permanência. Salientou que, dado que a exploração das instalações termais em contrapartida de uma taxa de permanência não constituía uma atividade exercida enquanto empresário, as operações declaradas resultantes da coleta dessa taxa não eram suscetíveis de ser sujeitas a IVA e que, por conseguinte, a dedução do IVA pago a montante inicialmente concedida pela recorrida no processo principal devia ser recusada. No entanto, recordou a proibição de fixar a taxa de modo desfavorável (*reformatio in pejus*) em relação à recorrente.

23 A recorrente no processo principal interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio.

24 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se há ou não que concluir pela existência de prestações de serviços efetuadas a título oneroso no caso em apreço, precisando que se inclina para uma resposta negativa. Com efeito, as instalações termais também podem ser utilizadas gratuitamente por pessoas que não são sujeitos passivos da taxa de permanência. Deste ponto de vista, o beneficiário da prestação recebida como contrapartida da taxa de permanência não é identificável, uma vez que a pessoa que é sujeito passivo desta taxa não recebeu, em relação ao público que pode igualmente utilizar essas instalações gratuitamente, nenhuma vantagem concreta suscetível de ser objeto de consumo e que vá além da vantagem recebida por esse público. No entanto, o referido órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à questão de saber se há que considerar, de modo isolado, a relação jurídica entre a recorrente no processo principal e os utentes. Com efeito, por força do Estatuto Municipal, estes últimos pagam um certo montante de taxa de permanência por dia de permanência pela colocação à disposição das instalações termais. Assim, os pagamentos apresentam-se como contrapartida da possibilidade de utilizar essas instalações termais. Por último, o mesmo órgão jurisdicional observa que não está excluído que se esteja perante uma atividade deficitária de modo duradouro, tendo em conta o facto de que a taxa de permanência não cobre os custos de exploração das instalações termais.

25 Em segundo lugar, na medida em que se deve responder afirmativamente à questão

enunciada no número anterior do presente acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se, para determinar a existência de «distorções de concorrência significativas», na aceção do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o exame deve dizer respeito não só o território da recorrente no processo principal mas também aos municípios vizinhos, o *Land* de Baden-Württemberg (Alemanha) ou o território federal.

26 Nestas condições, o Bundesarbeitsgericht (Supremo Tribunal do Trabalho Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Em circunstâncias como as do processo principal, em que um município, com base no estatuto local, cobra uma “taxa de permanência” (correspondente a um determinado montante por dia de estada) aos visitantes que permanecem no município (utentes da estância termal) pela disponibilização de instalações termais (por exemplo, parque termal, estância termal, caminhos), pode considerar-se que esse município exerce uma atividade económica através da disponibilização das instalações termais aos utentes da estância termal em contrapartida da taxa de permanência, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA], quando as instalações termais são, em qualquer caso, livremente acessíveis ao público (e, por conseguinte, por exemplo, também aos habitantes não sujeitos à taxa de permanência ou a outras pessoas não sujeitas à taxa de permanência)?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: nas circunstâncias do processo principal, acima referidas, para efeitos de apreciação da questão de saber se o ato do município enquanto entidade não sujeita a imposto é suscetível de conduzir a “distorções de concorrência significativas”, na aceção do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da [Diretiva IVA], o mercado territorialmente relevante é apenas o do município?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

27 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio refere, na redação da primeira questão, o conceito de «atividade económica», há que recordar que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, 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. Em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, primeira frase, 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.

28 Ora, segundo jurisprudência constante, uma atividade só pode ser qualificada de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, se corresponder a uma das operações a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA (Acórdão de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277 n.º 32 e jurisprudência referida).

29 Por conseguinte, para determinar se a colocação à disposição das instalações termais em condições como as do processo principal constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA e, por conseguinte, se a recorrente no processo principal tem a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, dessa diretiva, importa começar por determinar se, no âmbito dessa colocação à disposição, realizou uma operação de prestação de serviços efetuada a título oneroso visada no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2016, Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 22).

30 Na medida em que os elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio no seu pedido prejudicial permitem considerar que está efetivamente em causa uma prestação de serviços, há que verificar se esta pode ser considerada fornecida pelo recorrente no processo principal a título oneroso, como exige o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da mesma diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2016, Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 23).

31 Importa, portanto, considerar que, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que constitui uma «prestação de serviços efetuada a título oneroso», na aceção dessa disposição, a colocação à disposição de instalações termais por um município, quando este último, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no município, embora estas instalações sejam de acesso livre e gratuito para todos.

32 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA prevê que estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado? Membro por um sujeito passivo agindo enquanto tal.

33 Uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, se entre o prestador de serviços e o beneficiário existir uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, sendo a retribuição recebida pelo prestador de serviços o contravalor efetivo de um serviço individualizável fornecido ao beneficiário. É o que acontece se existir umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (Acórdão de 20 de janeiro de 2022, Apcoa Parking Danmark, C?90/20, EU:C:2022:37, n.º 27 e jurisprudência referida).

34 Ora, não se afigura que exista uma relação jurídica no decurso da qual haja uma troca de prestações recíprocas entre, por um lado, um município que, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no seu território e, por outro, esses visitantes, que têm o direito de utilizar as instalações termais colocadas à disposição por esse município, as quais são livremente acessíveis a todos, incluindo as pessoas que não são sujeitos passivos desse imposto.

35 Com efeito, a retribuição recebida pelo município, a saber, a taxa de permanência, não pode ser considerada resultante da prestação de um serviço, a saber, a colocação à disposição das instalações termais, de que constitui o contravalor direto.

36 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que existe umnexo direto quando duas prestações se condicionam mutuamente, a saber, que uma só é efetuada na condição de a outra também o ser, e reciprocamente (Acórdão de 11 de março de 2020, San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, n.º 26 e jurisprudência referida).

37 Ora, a obrigação de pagar o imposto impõe-se em relação aos devedores dessa taxa de permanência por força do Estatuto Municipal que determina igualmente o montante da referida taxa (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, n.º 28).

38 Sobretudo, a obrigação de pagar a taxa de permanência não está ligada à utilização, pelas pessoas sujeitas a esta obrigação, das instalações termais colocadas à disposição pelo município, mas à permanência no território do município, independentemente de quais forem os motivos que o justifiquem. Assim, os visitantes que permaneçam no município são obrigados a pagar a referida taxa, inclusive quando aí permaneçam por outros motivos, como visita a familiares ou a conhecidos que aí residem, e não tencionam utilizar as instalações termais (v., por analogia, Acórdão de 22 de junho de 2016, ?eský rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, n.os 25 e 26).

39 Por outro lado, embora os devedores da taxa de permanência tenham a possibilidade de utilizar as instalações termais, o acesso a essas instalações é, porém, livre e gratuito para qualquer pessoa, incluindo para os residentes ou os visitantes de um dia, independentemente de essa pessoa ter ou não de pagar a taxa de permanência. Assim, os devedores da taxa de permanência não beneficiam de outras vantagens além daquelas de que beneficiam as pessoas que utilizam essas instalações termais e não são sujeitos passivos da mesma taxa.

40 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não constitui uma «prestação de serviços efetuada a título oneroso», na aceção dessa disposição, a colocação à disposição de instalações termais por um município, quando este último, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no município, embora a obrigação de pagar essa taxa não esteja associada à utilização dessas instalações mas à permanência no território municipal e as referidas instalações sejam de acesso livre e gratuito para todos.

Quanto à segunda questão

41 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio precisa que, por um lado, se a resposta à primeira questão prejudicial for negativa, deve ser negado provimento ao recurso e, por outro, que a segunda questão prejudicial só é colocada se a resposta à primeira questão for afirmativa, não é necessário responder à segunda questão prejudicial.

Quanto às despesas

42 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 (Décima Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

não constitui uma «prestação de serviços efetuada a título oneroso», na aceção dessa disposição, a colocação à disposição de instalações termais por um município, quando este último, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no município, embora a obrigação de pagar essa taxa não esteja associada à utilização dessas instalações mas à permanência no território municipal e as referidas instalações sejam de

acesso livre e gratuito para todos.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.