

Processo C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

«Sexta Directiva IVA – Artigo 28.º – Isenção com reembolso do imposto pago – Venda de bens tributados à taxa zero equipados com bens tributados à taxa normal – Caravanas de tipo residencial – Fornecimento único»

Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas em 4 de Maio de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 6 de Julho de 2006

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Faculdade de os Estados-Membros manterem isenções com reembolso do imposto pago no estágio anterior*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 28., n.º 2, alínea a)]*

O facto de determinados bens serem objecto de um fornecimento único, que inclui, por um lado, um bem principal abrangido, nos termos da legislação de um Estado-Membro, por uma isenção com reembolso do imposto pago na acepção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na versão alterada pela Directiva 92/77, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388 (aproximação das taxas do imposto sobre o valor acrescentado), e, por outro, bens excluídos, pela referida legislação, do âmbito de aplicação dessa isenção, não impede o Estado-Membro em causa de cobrar o imposto sobre o valor acrescentado à taxa normal sobre o fornecimento desses bens excluídos.

Na verdade, embora decorra da jurisprudência relativa à tributação de fornecimentos únicos que esse fornecimento está, em princípio, sujeito a uma única taxa de imposto sobre o valor acrescentado, a mesma não se opõe à tributação em separado de determinados elementos desse fornecimento, quando só essa forma de tributação observe os requisitos de que o artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva faz depender a aplicação de isenções com reembolso do imposto pago.

(cf. n.os 24, 27, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

6 de Julho de 2006 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 28.º – Isenção com reembolso do imposto pago – Venda de bens tributados à taxa zero equipados com bens tributados à taxa normal – Caravanas de tipo residencial – Fornecimento único»

No processo C-251/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), por decisão de 21 de Julho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Junho de 2005, no processo

**Talacre Beach Caravan Sales Ltd**

contra

**Commissioners of Customs & Excise,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (relator) e E. Levits, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretária: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 6 de Abril de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Talacre Beach Caravan Sales Ltd, por R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, e B. Goren, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, por C. White e T. Harris, na qualidade de agentes, assistidas por R. Anderson, QC,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 4 de Maio de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão alterada pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a

Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (JO L 316, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a sociedade Talacre Beach Caravan Sales Ltd (a seguir «Talacre») e os Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners»), competentes em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, a respeito da aplicação de uma isenção com reembolso do imposto pago.

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

3 A Talacre explora parques de campismo para caravanas de tipo residencial no Reino Unido. As suas receitas provêm, nomeadamente, da venda de caravanas equipadas, da locação das áreas de estacionamento e da disponibilização de instalações aos proprietários das caravanas de tipo residencial.

4 As caravanas equipadas vendidas pela Talacre incluem, geralmente, casas de banho, revestimentos de chão, calhas para cortinados, cortinados, armários, cozinhas equipadas, assentos, mesas de jantar, cadeiras, bancos, mesas de café, espelhos, roupeiros, camas e colchões.

5 Nas facturas enviadas pelo fabricante das referidas caravanas à Talacre, são indicados em separado o preço das caravanas sem IVA e o preço do respectivo equipamento interior acrescido de IVA à taxa normal.

6 A Talacre considera, todavia, que a venda de uma caravana e do respectivo equipamento interior constitui um fornecimento único e indivisível, que, por conseguinte, deve ser objecto de uma única taxa de tributação, concretamente, a aplicável ao elemento principal, a própria caravana. A taxa de tributação única a aplicar no caso concreto é a taxa zero, uma vez que as caravanas do tipo das que são fornecidas pela Talacre beneficiam dessa taxa, nos termos da legislação aplicável no Reino Unido.

7 Com efeito, a Section 30 da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Act, a seguir «VAT Act») dispõe que «[...] [a] uma entrega de bens ou prestação de serviços será aplicável a taxa zero [...] se os bens ou serviços constarem de uma lista que está de momento especificada no anexo 8 [...]». Do referido anexo 8, grupo 9, constam as «[c]aravanas que excedam os limites das dimensões actualmente permitidas para a utilização na estrada de um reboque puxado por um veículo a motor com uma tara inferior a 2 030 quilogramas».

8 Não foi contestado que essa taxa zero é equiparável a uma isenção com reembolso do imposto pago na aceção do artigo 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que dispõe:

«Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 12.º, durante o período de transição referido no n.º 1, continuam a aplicar-se as seguintes disposições:

a) Poder-se-ão manter as isenções com reembolso do imposto pago no estágio anterior e as taxas reduzidas inferiores à taxa mínima estabelecida no n.º 3 do artigo 12.º em matéria de taxas reduzidas que se encontrem em vigor em 1 de Janeiro de 1991, estejam em conformidade com o direito comunitário e preencham os requisitos definidos no último travessão do artigo 17.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967.

[...]»

9 Contrariamente à tese defendida pela Talacre no que diz respeito à tributação do fornecimento de uma caravana equipada, os Commissioners aplicaram a taxa zero apenas às

próprias caravanas e a taxa normal do IVA ao respectivo equipamento interior.

10 A este respeito, basearam-se no facto de o VAT Act excluir expressamente o referido equipamento dos bens aos quais é aplicada a taxa zero.

11 Com efeito, de acordo com uma nota que consta do anexo 8 do VAT Act, o grupo 9 do referido anexo não abrange nem «objectos removíveis que não sejam bens do tipo mencionado no n.º 3 do grupo 5» nem «os equipamentos ligados ao alojamento numa caravana ou numa casa flutuante». Por força da Section 96 da VAT Act, o anexo 8 deve ser interpretado em conformidade com essa nota.

12 Tanto o VAT and Duties Tribunal como a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) negaram provimento ao recurso interposto pela Talacre da decisão dos Commissioners. Segundo esses tribunais, do facto de a caravana e o respectivo equipamento interior serem objecto de um fornecimento único não resulta que deva ser aplicada a taxa zero ao seu preço global. A Talacre interpôs recurso para o tribunal de reenvio.

13 Foi nestas circunstâncias que a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Quando um Estado-Membro tiver exercido, através da sua legislação interna e nos termos do disposto no artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...], o respectivo direito de derrogação, por forma a aplicar uma taxa zero às entregas de alguns bens, mas tiver identificado, na mesma legislação, determinados bens que não serão abrangidos pelo âmbito de aplicação da taxa zero ('bens excluídos'), o facto de se realizar uma entrega de bens única (que inclui certos bens excluídos) impede que o Estado-Membro cobre o IVA à taxa normal sobre a entrega dos bens excluídos?»

### **Quanto à questão prejudicial**

14 Na sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o facto de determinados bens serem objecto de um fornecimento único, que inclui, por um lado, um bem principal abrangido, nos termos da legislação de um Estado-Membro, por uma isenção com reembolso do imposto pago na acepção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e, por outro, bens excluídos, pela referida legislação, do âmbito de aplicação dessa isenção, impede o Estado-Membro em causa de cobrar o IVA à taxa normal sobre o fornecimento desses bens excluídos.

15 Segundo a Talacre, há que responder afirmativamente a esta questão. Alega que um Estado-Membro em caso algum pode sujeitar um fornecimento único a diferentes taxas de tributação. Invoca, a este respeito, os acórdãos de 13 de Julho de 1989, Henriksen, 173/88, Colect., p. 2763; de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, e de 15 de Maio de 2001, Primback, C-34/99, Colect., p. I-3833.

16 O Governo do Reino Unido e a Comissão das Comunidades Europeias contestam esta argumentação. Observam que, em circunstâncias como as do processo principal, a taxa de IVA aplicada se encontra ligada à instituição de uma norma nacional derogatória que o Estado-Membro está autorizado a adoptar, preenchidos determinados requisitos, ao abrigo do artigo 28.º da Sexta Directiva. Uma vez que, de acordo com um desses requisitos, a referida norma derogatória devia estar em vigor em 1 de Janeiro de 1991, a isenção com reembolso do imposto pago não pode ir além do que é expressamente previsto pela legislação nacional.

17 A este respeito, há desde logo que referir que, ao autorizar os Estados-Membros a aplicar

isenções com reembolso do imposto pago, o artigo 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê uma derrogação ao artigo 12.º, n.º 3, da mesma directiva, que regula a taxa normal do IVA.

18 Em seguida, resulta da redacção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que a aplicação de isenções com reembolso do imposto pago está sujeita a diversos requisitos. Essas isenções tinham que estar em vigor em 1 de Janeiro de 1991. Além disso, devem estar em conformidade com o direito comunitário e preencher os requisitos definidos no artigo 17.º, último travessão, da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), entretanto revogada, segundo os quais as isenções com reembolso do imposto pago só podiam ser instituídas por razões de interesse social bem definidas e em benefício dos consumidores finais.

19 No caso em apreço, não foi contestado que, na medida em que o VAT Act isenta, com reembolso do imposto pago, as caravanas do tipo das fornecidas pela Talacre, os referido requisitos se encontram preenchidos. Em particular, é dado assente que a taxa zero estava em vigor em 1 de Janeiro de 1991 e que foi instituída por razões de interesse social.

20 Está igualmente assente que alguns bens fornecidos com as caravanas estão expressamente excluídos, pelo VAT Act, do âmbito da isenção com reembolso do imposto pago. Por conseguinte, no que diz respeito a esses bens, os requisitos enunciados no artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, designadamente aquele segundo o qual só podem ser mantidas as isenções aplicáveis em 1 de Janeiro de 1991, não se encontram preenchidos.

21 Consequentemente, uma isenção com reembolso do imposto pago por esses bens alargaria o âmbito de aplicação da isenção prevista para o fornecimento das próprias caravanas. Isso teria por consequência que bens expressamente excluídos do âmbito da isenção pela legislação nacional seriam, no entanto, isentos nos termos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

22 Não se pode deixar de observar que tal interpretação do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva colidiria com a letra e o objectivo dessa disposição, segundo os quais o alcance da derrogação prevista por esta última se limita ao que estava expressamente consagrado pela legislação nacional em 1 de Janeiro de 1991. Como a advogada-geral observou nos n.os 15 e 16 das suas conclusões, o artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva constitui uma espécie de cláusula de «standstill», destinada a evitar situações sociais difíceis que pudessem decorrer da supressão de benefícios previstos pelo legislador nacional não retomados pela Sexta Directiva. À luz dessa finalidade, o conteúdo das legislações nacionais em vigor em 1 de Janeiro de 1991 é que é decisivo para a determinação do alcance das prestações em relação às quais a Sexta Directiva permite a manutenção de uma isenção durante o período transitório.

23 Por outro lado, como o Tribunal de Justiça salientou em diversas ocasiões, os termos utilizados pela Sexta Directiva para designar as derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada fornecimento de bens ou prestação de serviços efectuada por um sujeito passivo a título oneroso devem ser objecto de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdãos de 22 de Outubro de 1998, *Madgett e Baldwin*, C-308/96 e C-94/97, *Colect.*, p. I-6229, n.º 34; de 8 de Maio de 2003, *Comissão/França*, C-384/01, *Colect.*, p. I-4395, n.º 28; de 1 de Dezembro de 2005, *Ygeia*, C-394/04 e C-395/04, ainda não publicado na *Colectânea*, n.os 15 e 16, e de 8 de Dezembro de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 21). Também por esse motivo, as isenções com reembolso do imposto pago previstas no artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva não podem aplicar-se a bens que, em 1 de Janeiro de 1991, estavam excluídos do âmbito dessa isenção pelo legislador nacional.

24 O facto de o fornecimento da caravana e respectivo equipamento interior poder ser qualificado de fornecimento único não infirma essa conclusão. A jurisprudência relativa à tributação de fornecimentos únicos, invocada pela Talacre e mencionada no n.º 15 do presente acórdão, não respeita às isenções com reembolso do imposto pago previstas no artigo 28.º da Sexta Directiva. Embora decorra da referida jurisprudência que um fornecimento único está, em princípio, sujeito a uma única taxa de IVA, a mesma não se opõe à tributação em separado de determinados elementos desse fornecimento, quando só essa forma de tributação observe os requisitos de que o artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva faz depender a aplicação de isenções com reembolso do imposto pago.

25 A este respeito, como correctamente observou a advogada-geral nos n.os 38 à 40 das suas conclusões, reportando-se ao n.º 27 do acórdão CPP, já referido, não existe uma regra absoluta quanto à determinação do alcance de uma prestação do ponto de vista do IVA e, por conseguinte, para determinar o alcance de uma prestação, há que tomar em consideração todas as circunstâncias, incluindo o contexto jurídico específico. Ora, tendo em conta a letra e o objectivo do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, acima recordados, uma isenção nacional autorizada nos termos desse artigo só pode ser aplicada se estava em vigor em 1 de Janeiro de 1991 e se for necessária, segundo o Estado-Membro em causa, por razões de interesse social e em benefício dos consumidores finais. No caso em apreço, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte concluiu que só devia ser aplicada a taxa zero ao fornecimento das próprias caravanas. Não considerou que se justificasse aplicar igualmente essa taxa ao fornecimento do equipamento interior das referidas caravanas.

26 Por último, não há qualquer elemento que permita concluir no sentido de que a tributação em separado de determinados elementos do fornecimento de caravanas equipadas envolveria dificuldades insuperáveis susceptíveis de afectar o bom funcionamento do regime do IVA (v., por analogia, acórdão de 15 de Dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, ainda não publicado na *Colectânea*, n.os 79 e 80).

27 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão colocada que o facto de determinados bens serem objecto de um fornecimento único, que inclui, por um lado, um bem principal abrangido, nos termos da legislação de um Estado-Membro, por uma isenção com reembolso do imposto pago na acepção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e, por outro, bens excluídos, pela referida legislação, do âmbito de aplicação dessa isenção, não impede o Estado-Membro em causa de cobrar o IVA à taxa normal sobre o fornecimento desses bens excluídos.

### **Quanto às despesas**

28 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**O facto de determinados bens serem objecto de um fornecimento único, que inclui, por um lado, um bem principal abrangido, nos termos da legislação de um Estado-Membro, por uma isenção com reembolso do imposto pago na acepção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, na versão alterada pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a**

**Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA), e, por outro, bens excluídos, pela referida legislação, do âmbito de aplicação dessa isenção, não impede o Estado-Membro em causa de cobrar o IVA à taxa normal sobre o fornecimento desses bens excluídos.**

Assinaturas

\* Língua do processo: inglês.