

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

18 de janeiro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 77/388/CEE – Artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo – Taxa reduzida de IVA – Anexo H, categoria 7 – Prestação única composta por dois elementos distintos – Aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA a um desses elementos – Visita organizada denominada “World of Ajax” – Visita ao museu do AFC Ajax»

No processo C-463/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), por decisão de 12 de agosto de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de agosto de 2016, no processo

Stadion Amsterdam CV

contra

Staatsscretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: C. Vajda (relator), presidente de secção, E. Juhász e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Stadion Amsterdam CV, por J. F. Kijftenbelt e T. J. Kok, na qualidade de belastingadviseurs,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e J. Langer, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e G. Wils, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), 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), conforme alterada pela Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro de 2001 (JO 2001, L 22, p. 17) (a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Stadion Amsterdam CV ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, Países Baixos) a propósito da recusa deste em aplicar à recorrente no processo principal uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) às atividades de visitas organizadas que ela disponibiliza.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela 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). Todavia, tendo em conta a data dos factos em causa no litígio no processo principal, este continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 O artigo 2.º da Sexta Diretiva enunciava:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

5 Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva:

«A taxa normal do [IVA] é fixada por cada Estado-Membro numa percentagem da base de tributação que é idêntica para a entrega de bens e a prestação de serviços. A partir de 1 de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2005, essa percentagem não pode ser inferior a 15%.

[...]

Os Estados-Membros poderão igualmente aplicar quer uma quer duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas sob a forma de uma percentagem da matéria coletável que não pode ser inferior a 5% e serão aplicáveis apenas ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H.»

6 O anexo H desta diretiva, intitulado «Lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA», tinha a seguinte redação:

«Ao transpor para o direito nacional as categorias abaixo descritas que se referem a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para definir o alcance exato de cada categoria.

Categoria

Descrição

[...]

[...]

7

Entradas em espetáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais.

[...]

[...]»

Direito neerlandês

7 O artigo 9.º da Wet op de omzetbelasting (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), de 28 de junho de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios»), prevê:

«O imposto ascende a 21%.

2. Em derrogação do n.º 1, o imposto ascende a:

a) 6%, para as entregas de bens e prestações de serviços que constam do quadro I anexo à presente lei;

[...]»

8 O quadro I anexo à Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios enumera as entregas de bens e as prestações de serviços às quais se aplica a taxa reduzida prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), desta lei. A rubrica b.14 da referida tabela enuncia:

«Entradas em:

[...]

c) Museus ou coleções públicos, incluindo as entregas de bens estreitamente relacionadas, tais como catálogos, fotografias e fotocópias;

[...]

g) Parques de diversões, jardins de recreio e ornamentais, e outros espaços semelhantes destinados, a título principal e permanente, ao lazer e à recreação diurna.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A Stadion Amsterdam é uma sociedade que explora um complexo imobiliário multifuncional denominado Arena, composto por um estádio e equipamentos conexos. O museu do clube de futebol AFC Ajax (a seguir «AFC Ajax») está também instalado nesse complexo.

10 A Stadion Amsterdam arrenda o estádio a terceiros, para a realização de competições desportivas e, acessoriamente, para atuações de artistas?intérpretes. Além disso, oferece a

possibilidade de visitar a Arena fora dos períodos de programação dos eventos desportivos ou musicais, no âmbito de visitas organizadas pagas, denominadas «World of Ajax», compostas por uma visita guiada ao estádio e uma visita, sem guia, ao museu do AFC Ajax. Nesse contexto, os participantes, acompanhados por um guia que lhes transmite diversas informações sobre o AFC Ajax, o estádio e os espetáculos musicais, acedem à tribuna e ao terreno de jogo e vão à sala de imprensa e à sala de controlo do estádio. No final da visita guiada, os participantes têm a possibilidade de visitar livremente o museu do AFC Ajax. No período em causa no processo principal, a saber, entre 1 de janeiro de 2001 e 30 de junho de 2005, não era possível visitar o referido museu sem fazer a visita guiada ao estádio.

11 Entendendo que a visita organizada devia ser considerada uma prestação no domínio da cultura, abrangida pela rubrica b.14, alínea c), do quadro I da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, ou uma atividade recreativa ou de lazer, abrangida pela rubrica b.14, alínea g), desse mesmo quadro, a Stadion Amsterdam aplicou a taxa reduzida de IVA prevista nessa lei ao volume de negócios proveniente dessa prestação.

12 Na sequência de uma inspeção tributária, o inspetor da autoridade fiscal considerou que essa prestação devia ser sujeita à taxa normal de IVA. Consequentemente, emitiu um aviso de cobrança retificativo relativo aos períodos entre 1 de janeiro de 2001 e 30 de junho de 2002 e entre 1 de julho de 2002 e 30 de junho de 2005.

13 A Stadion Amsterdam interpôs recurso desse aviso no rechtbank Haarlem (Tribunal de Haarlem, Países Baixos). A sentença por este proferida foi objeto de recurso no Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão, Países Baixos). O Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), pronunciando-se em sede de recurso de cassação interposto pelo Secretário de Estado das Finanças, anulou, por acórdão de 10 de agosto de 2012, o acórdão proferido em sede de recurso e remeteu o processo ao Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Recurso da Haia, Países Baixos). Na sequência de um novo recurso de cassação do acórdão proferido em sede de recurso, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), por acórdão de 14 de novembro de 2014, anulou este último. Remeteu o processo ao Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Den Bosch, Países Baixos), que se pronunciou em 16 de julho de 2015.

14 No seu acórdão, o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Den Bosch) baseou-se na apreciação, que decorre igualmente do acórdão do Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão), segundo a qual uma visita organizada constituía uma prestação única que não podia ser dividida para efeitos da aplicação de uma taxa especial de IVA a uma das suas componentes. O Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Den Bosch) declarou, assim, que as receitas recebidas como contrapartida das visitas organizadas deviam ser submetidas, na íntegra, à taxa normal de IVA.

15 Em sede de recurso de cassação interposto da decisão do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Den Bosch), o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) esclarece que decorre do processo nacional que a prestação de serviços em causa é composta por dois elementos, a saber, a visita guiada ao estádio e a visita ao museu do AFC Ajax, o primeiro dos quais constitui o elemento principal e o segundo, o elemento acessório, que dão assim lugar a uma prestação única. A este respeito, indica que o preço deve ser pago por estes dois elementos e que, no período sobre o qual incide o aviso retificativo de cobrança impugnado perante si, os visitantes não tinham a possibilidade de visitar apenas o museu do AFC Ajax.

16 Esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se o facto de a visita guiada ao estádio e a visita ao museu do AFC Ajax estarem tão estreitamente ligadas que devem ser consideradas uma

única prestação de serviços para efeitos de IVA implica que esta prestação deverá necessariamente ser sujeita à mesma taxa de IVA. Segundo esse órgão jurisdicional, embora tal interpretação pareça resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente dos acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), de 11 de fevereiro de 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76), e de 17 de janeiro de 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), a interpretação da Stadion Amsterdam segundo a qual as diferentes componentes de uma prestação única podem, em certas circunstâncias, ser sujeitas a diferentes taxas de IVA poderia encontrar justificação noutros acórdãos do Tribunal de Justiça, nomeadamente os acórdãos de 6 de julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), e de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253).

17 Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio não exclui que os acórdãos de 6 de julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), e de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253), possam ser interpretados no sentido de que, quando seja possível distinguir um elemento concreto e específico dentro de uma prestação única, que seria sujeito a uma taxa reduzida de IVA caso fosse prestado separadamente, essa taxa reduzida de IVA aplicar-se-ia a esse aspeto concreto e específico determinado da prestação, mas não aos restantes aspetos da mesma. A aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA a uma componente apenas de uma prestação única estaria, contudo, sujeita à condição de, com isso, não ser introduzida uma distorção na concorrência entre os prestadores de serviços e de o funcionamento do sistema do IVA permanecer inalterado. Concretamente, importaria assegurar que o preço do elemento concreto e específico da prestação única pudesse ser determinado e refletisse o valor real desse elemento, de maneira a excluir uma majoração artificial do preço imputado ao referido elemento.

18 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio esclarece que, na hipótese de ser necessário separar os dois elementos que compõem a prestação de serviços em causa, o preço total desta ascende a 10 euros por pessoa, dos quais 3,5 euros correspondem ao preço da visita ao museu do AFC Ajax.

19 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que, no caso de um serviço que constitui uma única prestação para efeitos da tributação do IVA ser composto por um ou mais elementos concretos e específicos, os quais, considerados autonomamente, estão sujeitos a diferentes taxas de IVA, a tributação do IVA desse serviço composto deve ser feita em função das diferentes taxas aplicáveis a esses elementos se o pagamento do serviço puder ser dividido segundo uma proporção correta desses elementos?»

Quanto à questão prejudicial

20 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que uma prestação única, como a que está em causa no processo principal, composta por dois elementos distintos, um dos quais é principal e o outro acessório, que, caso fossem fornecidos separadamente, seriam sujeitos a diferentes taxas de IVA, deve ser tributada segundo as taxas de IVA aplicáveis a esses elementos, quando possa ser identificado o preço de cada elemento que compõe o preço total pago pelo consumidor para poder beneficiar dessa prestação.

21 A título preliminar, importa recordar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, 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 do IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única (v., neste sentido, acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 52 e jurisprudência referida, e de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, n.º 27 e jurisprudência referida).

22 O Tribunal de Justiça considerou que, por um lado, resulta do artigo 2.º da Sexta Diretiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial (acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 53 e jurisprudência referida, e de 10 de novembro de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 70 e jurisprudência referida).

23 Além disso, está-se em presença de uma prestação única quando um ou mais elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 54 e jurisprudência referida, e de 10 de novembro de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 71 e jurisprudência referida).

24 A este respeito, o Tribunal de Justiça, relativamente à questão de saber se o acesso a um parque aquático que disponibiliza aos visitantes não apenas instalações que permitem o exercício de atividades desportivas mas também outros tipos de atividades de relaxamento e de repouso constituía uma prestação única, abrangida pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, considerou que o facto de o parque aquático apenas propor um único bilhete de entrada que dava acesso a todas as instalações, sem distinção em função do tipo de instalação efetivamente utilizado, da maneira e da duração da sua utilização durante o período de validade do bilhete de entrada, constitui um indício importante da existência de uma prestação única (acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, n.º 32).

25 No processo principal, foi em conformidade com a jurisprudência recordada nos n.os 21 a 23 do presente acórdão que o órgão jurisdicional de reenvio qualificou a visita organizada, composta pelos dois elementos referidos no n.º 15 do presente acórdão, como uma prestação única e considerou que a visita ao museu do AFC Ajax constituía um elemento acessório da visita guiada ao estádio em causa.

26 Quanto à questão de saber se os dois elementos que compõem a referida prestação única, um dos quais é principal e o outro acessório, podem ser sujeitos a diferentes taxas de IVA, que seriam as aplicáveis aos referidos elementos caso estes fossem fornecidos separadamente, interpretar a Sexta Diretiva no sentido de que permitia tal tributação seria contrário à jurisprudência referida nos n.os 21 a 23 do presente acórdão. Com efeito, e como admitiram a Stadion Amsterdam, o Governo neerlandês e a Comissão nas suas observações escritas, 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 (v., neste sentido, acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, n.º 30 e jurisprudência referida, e de 10 de novembro de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 71 e jurisprudência

referida). A faculdade, conferida aos Estados-Membros, de sujeitar os diferentes elementos que compõem uma prestação única às diferentes taxas de IVA aplicáveis aos referidos elementos levaria à decomposição artificial dessa prestação e criaria o risco de alterar o funcionamento do sistema do IVA, em violação da jurisprudência referida no n.º 22 do presente acórdão.

27 O mesmo sucede na hipótese referida pelo órgão jurisdicional de reenvio, em que é possível identificar o preço correspondente a cada elemento distinto que compõe a prestação única. Com efeito, o facto de tal identificação ser possível ou de as partes estarem de acordo quanto a esses preços não é suscetível de justificar uma exceção aos princípios que resultam da jurisprudência referida nos n.os 22 e 23 do presente acórdão.

28 Além disso, o princípio da neutralidade fiscal poderia ficar comprometido, pois duas prestações únicas, compostas por dois ou mais elementos distintos, que são, em todos os aspetos, semelhantes, poderiam ter de ser sujeitas, em conformidade com a referida hipótese, a taxas de IVA distintas aplicáveis aos referidos elementos, consoante fosse ou não possível identificar o preço correspondente a esses diferentes elementos.

29 Importa ainda examinar se, na hipótese prevista na questão prejudicial, se pode extrair dos acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), de 8 de maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, EU:C:2003:264), de 6 julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), e de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253), invocados pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão de reenvio ou pela Stadion Amsterdam nas suas observações apresentadas no Tribunal de Justiça, uma exceção aos princípios recordados nos n.os 21 a 23 do presente acórdão.

30 No que se refere, em primeiro lugar, ao acórdão de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 29 do referido acórdão, que importa procurar os elementos característicos da operação em causa, para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única. No entender do Tribunal de Justiça, tal método tem em conta a dupla circunstância, aliás recordada no n.º 22 do presente acórdão, segundo a qual, por um lado, resulta do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva que cada prestação de serviço deve normalmente ser considerada distinta e independente e, por outro, a prestação constituída por um só serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Assim, o n.º 29 desse acórdão não pode ser interpretado no sentido de que permite a aplicação de uma taxa de IVA distinta a um elemento específico e concreto de uma prestação única. Pelo contrário, decorre do referido número que tal aplicação equivaleria a decompor artificialmente uma prestação única.

31 No que se refere, em segundo lugar, ao acórdão de 8 de maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, EU:C:2003:264), importa esclarecer, por um lado, que esse acórdão respeita à conformidade, com o artigo 12.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Diretiva, da legislação de um Estado-Membro que limitava a taxa reduzida de IVA a uma certa categoria de fornecimentos de gás e de eletricidade enunciados na referida diretiva, a saber, a parte fixa dos preços desses fornecimentos efetuados em redes públicas. Por outro lado, importa observar que, no âmbito dessa ação de declaração de incumprimento, o Tribunal de Justiça concluiu que Comissão não tinha apresentado prova de que a aplicação dessa taxa reduzida a apenas um aspeto do fornecimento de gás e de eletricidade violava o princípio da neutralidade fiscal inerente à Sexta Diretiva, sem abordar de modo algum a questão de saber se existia uma prestação única. Por conseguinte, não pode ser extraída desse acórdão qualquer conclusão quanto a uma eventual possibilidade de aplicar uma taxa distinta de IVA a elementos distintos de uma prestação única.

32 No que se refere, em terceiro lugar, ao acórdão de 6 de julho de 2006, Talacre Beach

Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451), este respeita, como resulta do seu n.º 14, à questão de saber se o facto de determinados bens serem objeto de um fornecimento único, que inclui, por um lado, um bem principal abrangido, nos termos da legislação desse Estado-Membro, por uma isenção com reembolso do imposto pago, na aceção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, e, por outro, bens excluídos do âmbito de aplicação dessa isenção pela referida legislação, impede o Estado-Membro em causa de cobrar o IVA à taxa normal sobre o fornecimento desses bens excluídos.

33 O Tribunal de Justiça, que respondeu negativamente a essa questão, sublinhou que, na situação em causa no processo que deu origem ao referido acórdão, isentar o fornecimento dos bens entregues em simultâneo com o bem principal, expressamente excluídos de uma isenção pela legislação nacional, colidiria com a redação e o objetivo do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, segundo o qual o alcance da derrogação prevista por esta disposição se limita ao que estava expressamente previsto pela legislação nacional em 1 de janeiro de 1991 (v., neste sentido, acórdão de 6 de julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, n.os 20 a 22). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu expressamente que a jurisprudência relativa à tributação de operações únicas não se aplicava às isenções com reembolso do imposto pago previstas no artigo 28.º da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 6 de julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, n.º 24).

34 No que se refere, em quarto lugar, ao acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C?94/09, EU:C:2010:253), este respeita à compatibilidade, com a Diretiva 2006/112, de uma legislação nacional que previa uma aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA, por um Estado-Membro, ao transporte de cadáveres em veículos das agências funerárias, excluindo outras prestações de serviços fornecidas por estas empresas e o fornecimento de bens relacionados com aquelas. Para determinar se a aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA era conforme com os artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, o Tribunal de Justiça entendeu que a questão de saber se uma operação que contém diversos elementos deve ser considerada uma prestação única não era determinante para o exercício, pelos Estados-Membros, da margem de apreciação que lhes é conferida pela Diretiva 2006/112 quanto à aplicação da taxa reduzida de IVA (v., neste sentido, acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C?94/09, EU:C:2010:253, n.º 33). Foi nestas condições que o Tribunal de Justiça concluiu que não era necessário averiguar se as prestações de serviços realizadas pelas agências funerárias deviam ou não ser consideradas uma operação única, mas, em contrapartida, cabia verificar se o transporte de cadáveres em veículo constituía um elemento concreto e específico dessa categoria de prestações, tal como descrita no anexo III, n.º 16, da Diretiva 2006/112, e, se necessário, examinar se a aplicação dessa taxa viola ou não o princípio da neutralidade fiscal (acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C?94/09, EU:C:2010:253, n.º 34).

35 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça pronunciou-se, portanto, como resulta do seu n.º 33, sobre o alcance da margem de apreciação conferida aos Estados-Membros pela Diretiva 2006/112 relativamente à aplicação seletiva de uma taxa reduzida. Em contrapartida, o caso no processo principal respeita a um problema de natureza distinta.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que uma prestação única, como a que está em causa no processo principal, composta por dois elementos distintos, um dos quais é principal e o outro acessório, que, caso fossem fornecidos separadamente, seriam sujeitos a diferentes taxas de IVA, deve ser tributada apenas à taxa de IVA aplicável a essa prestação única, determinada em função do elemento principal, isso mesmo que possa ser identificado o preço de cada um dos elementos que compõem o preço total pago pelo consumidor para poder

beneficiar dessa prestação.

Quanto às despesas

37 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 (Nona Secção) declara:

A 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, conforme alterada pela Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro de 2001, deve ser interpretada no sentido de que uma prestação única, como a que está em causa no processo principal, composta por dois elementos distintos, um dos quais é principal e o outro acessório, que, caso fossem fornecidos separadamente, seriam sujeitos a diferentes taxas de imposto sobre o valor acrescentado, deve ser tributada apenas à taxa de imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essa prestação única, determinada em função do elemento principal, isso mesmo que possa ser identificado o preço de cada um dos elementos que compõem o preço total pago pelo consumidor para poder beneficiar dessa prestação.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.