

62018CJ0278

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

28 de fevereiro de 2019 (*1)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Isenção — Artigo 13.o, B, alínea b) — Locação de bens imóveis — Conceito — Contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas»

No processo C-278/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 14 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de abril de 2018, no processo

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

contra

Fazenda Pública,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen (relator), presidente de secção, C. G. Fernlund e L. S. Rossi, juízes,
advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, P. Barros da Costa e M. J. Marques, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo austríaco, por G. Hesse, na qualidade de agente,

—

em representação da Comissão Europeia, por P. Costa de Oliveira e L. Lozano Palacios, 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 13.o, B, alínea b), 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; a seguir «Sexta Diretiva»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Manuel Jorge Sequeira Mesquita à Fazenda Pública (Portugal) a propósito de liquidações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) respeitantes ao ano de 2002 e relativas a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas, celebrado com a Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, Lda.

Quadro jurídico

Direito da União

3

O artigo 2.o da Sexta Diretiva, que fazia parte do título II desta, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», dispunha:

«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.

[...]»

4

Nos termos do artigo 5.o, n.o 8, da Sexta Diretiva:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente. Se for caso disso, os Estados-Membros podem adotar as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência quando o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto.»

5

O artigo 13.o da Sexta Diretiva, intitulado «Isenções no território do país», previa, em B, sob a epígrafe «Outras isenções»:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b)

A locação de bens imóveis, com exceção:

1.

Das operações de alojamento, tal como são 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;

2.

Da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

3.

Da locação de equipamento [e] maquinaria de instalação fixa;

4.

Da locação de cofres/fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação desta isenção;

[...]»

6

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). O teor do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva foi retomado, praticamente sem alterações, no artigo 135.o, n.o 1, alínea l), e n.o 2, da Diretiva 2006/112.

Direito português

7

O artigo 9.o do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA») dispunha, na sua versão aplicável à data dos factos no processo principal:

«Estão isentas do imposto:

[...]

30)

A locação de bens imóveis. Esta isenção não abrange:

a)

As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b)

A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos;

c)

A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

d)

A locação de cofres fortes;

e)

A locação de espaços para exposições ou publicidade.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8

O recorrente no processo principal é o cabeça de casal da herança de Adelino Gonçalves Mesquita. Este último celebrou um contrato com a Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura. Nesse contrato, A. Gonçalves Mesquita cedeu, mediante a contrapartida de montantes pagos a título de adiantamentos, a exploração agrícola de prédios rústicos de que era proprietário e que eram constituídos por vinhas. O referido contrato foi celebrado pelo prazo de um ano, automaticamente renovável por igual período até que uma das partes o revogue.

9

Resulta do relatório de inspeção tributária relativo ao ano de 2002 que a referida operação de cedência estava sujeita a IVA. O montante total das liquidações de imposto notificadas a título deste relatório foi fixado em 107527,10 euros, acrescido de juros compensatórios.

10

O recorrente no processo principal impugnou estas liquidações de imposto no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (Portugal), invocando a isenção de IVA prevista no artigo 9.o, ponto 30, do CIVA. Tendo a impugnação judicial sido julgada improcedente, o recorrente no processo principal interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte (Portugal), que, proferindo decisão na qual se declarou incompetente para conhecer do recurso, remeteu o processo ao Supremo Tribunal Administrativo (Portugal).

11

Este último órgão jurisdicional salienta que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente do Acórdão de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506),

que, por um lado, a isenção de IVA relativa à locação de bens imóveis, prevista no artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva, que corresponde ao artigo 135.o, n.o 1, alínea l), da Diretiva 2006/112, visa as operações através das quais o proprietário de um imóvel cede ao locatário, mediante remuneração e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o referido imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito. Por outro lado, uma vez que a locação de bens imóveis constitui habitualmente uma atividade relativamente passiva, as operações que implicam uma exploração mais ativa destes últimos são excluídas do campo de aplicação desta isenção.

12

Devido a esta jurisprudência, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a questão de saber se um contrato que tem por objeto a cedência de uma exploração de vinhas pelo prazo de um ano automaticamente renovável constitui uma locação de bens imóveis, na aceção das referidas disposições.

13

Nestas condições, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[O] disposto na alínea l) do no 1 do artigo 135° da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006, quanto à isenção sobre operações de locação de bens imóveis, pode ser interpretado no sentido de tal isenção abranger um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas, a uma sociedade cujo objeto social é a actividade de exploração agrícola, contrato celebrado pelo prazo de um ano e automaticamente renovável por igual período e devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano[?]

Quanto à questão prejudicial

14

A título preliminar, importa observar que o artigo 135.o, n.o 1, alínea l), da Diretiva 2006/112, cuja interpretação é objeto da questão submetida, não estava ainda em vigor na data em que ocorreram os factos no processo principal. Nestas condições, e para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que analisar esta questão à luz da disposição correspondente da Sexta Diretiva.

15

Assim, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção do IVA sobre a locação de bens imóveis, prevista nesta disposição, se aplica a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas a uma sociedade que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura, celebrado pelo prazo de um ano, automaticamente renovável, devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano.

16

Segundo jurisprudência constante, as isenções previstas no artigo 13.o da Sexta Diretiva constituem conceitos autónomos do direito da União (Acórdãos de 4 de outubro de 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, n.o 47, e de 15 de novembro de 2012, *Leichenich*, C?532/11, EU:C:2012:720, n.o 17).

17

Além disso, embora as referidas isenções constituam derrogações ao princípio geral enunciado no artigo 2.o da Sexta Diretiva, segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, e devam, por conseguinte, ser interpretadas de forma restrita, o conceito de locação visado no artigo 13.o, B, alínea b), desta diretiva é mais amplo do que o conceito previsto nos diferentes direitos nacionais (Acórdão de 4 de outubro de 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, n.os 46 e 49 e jurisprudência referida).

18

O Tribunal de Justiça definiu em numerosos acórdãos a locação de bens imóveis, na aceção desta disposição, como o direito conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário de, mediante remuneração e por um período acordado, ocupar esse imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, n.o 55, e de 6 de dezembro de 2007, *Walderdorff*, C?451/06, EU:C:2007:761, n.o 17 e jurisprudência referida).

19

O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva 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 nos n.os 1 a 4 desta disposição, 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, *Temco Europe*, C?284/03, EU:C:2004:730, n.o 20).

20

Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21

Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva 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 (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001,

Stockholm Lindöpark,C?150/99, EU:C:2001:34, n.o 26).

22

Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando-o 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 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich,C?532/11, EU:C:2012:720, n.o 29).

23

Quanto ao processo principal, importa constatar que parece ser pacífico que os prédios rústicos constituídos por vinhas cuja exploração agrícola é objeto do contrato de cedência em causa no processo principal constituem bens imóveis, na aceção do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva. A este respeito, há que recordar que, no que diz mais especificamente respeito às vinhas plantadas nesses prédios rústicos, o referido conceito de «bens imóveis» não implica que os objetos em questão devam estar indissociavelmente incorporados no solo. Basta que não sejam móveis nem facilmente deslocáveis (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer,C?315/00, EU:C:2003:23, n.os 32 e 33, e de 15 de novembro de 2012, Leichenich,C?532/11, EU:C:2012:720, n.o 23). Parece ser esse o caso das referidas vinhas, o que incumbe todavia ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

24

Importa igualmente considerar que um contrato de cedência de uma exploração agrícola como o que está em causa no processo principal constitui uma locação de bens imóveis, na aceção da referida disposição, conforme interpretada nos n.os 18 a 20 do presente acórdão. Com efeito, por um lado, trata-se da cedência, pelo proprietário, dos prédios rústicos em causa ao cessionário, por um período acordado de um ano automaticamente renovável e mediante a contrapartida de uma renda. Por outro lado, nada na decisão de reenvio indica que, além dessa locação, o proprietário tenha fornecido ao cessionário outras prestações com a natureza de atividades comerciais.

25

No que diz mais especificamente respeito à interrogação do órgão jurisdicional de reenvio relativa à duração do contrato de cedência em causa no processo principal e às condições de renovação do mesmo, importa recordar que a própria duração de uma locação não é, por si só, o elemento determinante que permite qualificar um contrato de locação de imóvel, na aceção do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva, exceto no que diz respeito à curta duração (v., neste sentido, Acórdão de 18 de novembro de 2004, Temco Europe,C?284/03, EU:C:2004:730, n.o 21 e jurisprudência referida). Seja como for, a referida duração e as referidas condições de renovação não podem ser consideradas incompatíveis com uma locação, na aceção desta disposição.

26

As considerações que figuram no n.o 24 do presente acórdão não são infirmadas pelos argumentos avançados pelo Governo português nas suas observações escritas.

27

Em primeiro lugar, o facto de o cessionário dos bens imóveis em causa no processo principal não ter os mesmos direitos que um proprietário, nomeadamente por não estar autorizado a substituir

as vinhas por outra cultura, devendo prosseguir com a exploração conforme estipulado no contrato de cedência, não impede este último de ser abrangido pelo âmbito de aplicação das operações isentas, visadas no artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva. Com efeito, conforme decorre da jurisprudência referida no n.o 18 do presente acórdão, estas operações conferem ao locatário ou ao cessionário um direito de ocupação do bem imóvel em causa como se fosse o proprietário, nomeadamente ao excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito. As referidas operações não transferem para o locatário todos os direitos do proprietário desse bem.

28

Em segundo lugar, não pode ser acolhido o argumento segundo o qual o objeto do contrato de cedência em causa no processo principal tem um alcance mais amplo do que as referidas operações, por consistir na transferência da universalidade dos bens e dos direitos da exploração agrícola em causa, uma vez que esta tem natureza empresarial. Neste contexto, o Governo português afirma que este contrato implicou igualmente a transferência de bens e de direitos incorpóreos, tais como as autorizações legais de plantação de vinhas destinadas à produção vinícola, a aptidão da referida exploração agrícola para gerar lucros e a transferência do nome ou insígnia de um estabelecimento comercial.

29

A este respeito, há que recordar, por um lado, que, na medida em que os bens imóveis cedidos ao abrigo do referido contrato só foram objeto de uma locação e não de uma transmissão de direitos de propriedade, tal cedência não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens, na aceção do artigo 5.o, n.o 8, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat,C?17/18, EU:C:2018:1038, n.os 22 e 23).

30

Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão revestiria caráter artificial (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat,C?17/18, EU:C:2018:1038, n.o 33 e jurisprudência referida).

31

Na medida em que, como alega o Governo português, o contrato de cedência em causa no processo principal não só incidiu sobre os bens imóveis visados mas também implicou a transferência de certos bens e direitos incorpóreos, estes últimos não podem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, pelo que o referido contrato de cedência constitui uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal. Nestas condições, este contrato constitui uma operação que é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat,C?17/18, EU:C:2018:1038, n.os 39 a 41).

32

Além do mais, embora a questão submetida não mencione especificamente as exclusões da isenção do IVA prevista no artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva que estão enumeradas nesta disposição e que correspondem, aliás, às exclusões previstas no artigo 135.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, importa constatar, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, que a operação em causa no processo principal não parece estar abrangida por uma destas

exclusões.

33

Em especial, a exclusão relativa à locação de equipamentos e de maquinaria de instalação fixa, prevista no artigo 13.o, B, alínea b), primeiro parágrafo, ponto 3, da Sexta Diretiva, que é evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio na fundamentação do seu pedido de decisão prejudicial e pelo Governo austríaco nas suas observações escritas, não é aplicável à luz dos factos em causa no processo principal. Com efeito, por um lado, as vinhas não podem ser qualificadas de equipamento ou de maquinaria. Por outro, não decorre dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que os prédios rústicos cuja exploração agrícola é objeto do contrato de cedência em causa no processo principal comportassem equipamento, maquinaria ou outros bens comerciais ou industriais. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que não está demonstrado que, além de uma atividade no setor vitícola, a sociedade cessionária exerça uma atividade no setor da produção de vinho.

34

Além disso, embora o Governo português invoque o artigo 13.o, B, alínea b), segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, ao abrigo do qual os Estados-Membros podem prever exclusões suplementares ao âmbito de aplicação da isenção prevista no referido artigo 13.o, B, alínea b), este Governo não menciona nenhuma disposição do direito português que preveja semelhante exclusão que seja aplicável à operação em causa no processo principal.

35

À luz das considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção do IVA sobre a locação de bens imóveis prevista nesta disposição se aplica a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas a uma sociedade que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura, celebrado pelo prazo de um ano, automaticamente renovável, devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano.

Quanto às despesas

36

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 (Oitava Secção) declara:

O artigo 13.o, B, alínea b), 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, deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado sobre a locação de bens imóveis prevista nesta disposição se aplica a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas a uma sociedade que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura, celebrado pelo prazo de um

ano, automaticamente renovável, devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano.

Biltgen

Fernlund

Rossi

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 28 de fevereiro de 2019.

O Secretário

A. Calot Escobar

O Presidente da Oitava Secção

F. Biltgen

(*1) Língua do processo: português.