

|

## 62001C0185

Conclusões do advogado-geral Léger apresentadas em 19 de Setembro de 2002. - Auto Lease Holland BV contra Bundesamt für Finanzen. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Lugar das operações tributáveis - Reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro - Veículo automóvel disponibilizado através de um contrato de leasing - Acordo relativo à gestão do combustível - Pessoa que recebeu o fornecimento do combustível. - Processo C-185/01.

*Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-01317*

### Conclusões do Advogado-Geral

*1. Com o presente pedido de decisão prejudicial o Tribunal de Justiça é chamado a interpretar os artigos 5.º e 2.º, n.º 1, 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 .*

*2. O litígio no processo principal opõe a Auto Lease Holland BV , uma sociedade de leasing com sede nos Países Baixos, à autoridade fiscal alemã. Incide sobre a recusa desta em conceder à Auto Lease o reembolso do IVA pago na Alemanha no momento do abastecimento pelos seus clientes - locatários em regime de leasing que com ela celebraram um contrato de gestão do combustível - dos veículos dados em leasing.*

*I - Enquadramento jurídico*

*3. O artigo 2.º da Sexta Directiva IVA define o âmbito de aplicação do IVA. O seu n.º 1 prevê:*

*«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:*

*1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território dum país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»*

*4. Os conceitos de «entrega de bens» e de «prestação de serviços» a que se refere o artigo 2.º são definidos, respectivamente, nos artigos 5.º e 6.º da Sexta Directiva IVA. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, entende-se por «entrega de um bem a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, «por prestação de serviços entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º »*

5. Os artigos 8.º e 9.º da Sexta Directiva IVA referem-se ao lugar das operações tributáveis. O artigo 8.º, n.º 1, alínea b), refere que «por lugar de entrega de um bem», se entende, se o bem não for expedido nem transportado, o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega.

6. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1:

«Por lugar da prestação de serviços entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados [...]»

7. Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA, a matéria colectável, no caso de entregas e de prestações de serviços no território do país é constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber, em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro [...]».

8. O artigo 17.º da Sexta Directiva IVA refere-se ao direito à dedução, que constitui a chave-mestra do sistema de IVA. Prevê o seguinte:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

9. As regras de aplicação dos reembolsos previstos no artigo 17.º, n.º 3, são fixadas pela Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Nos termos desta directiva, o sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro que tenha pago IVA por serviços prestados ou bens que tenham sido entregues no território de outro Estado-Membro pode pedir a este o reembolso desse IVA desde que, designadamente, não tenha efectuado quaisquer entregas de bens ou prestações de serviços que se considerem ter sido realizadas no território desse Estado-Membro.

## II - Matéria de facto e tramitação no processo principal

10. Auto Lease é uma sociedade de leasing que coloca automóveis à disposição dos seus clientes. Oferece, além disso, ao locatário em regime de leasing a possibilidade de celebrar com ela um «acordo relativo à gestão do combustível». Nos termos desse acordo, o locatário em regime de leasing recebe da Auto Lease um documento intitulado «ALH-Pass» bem como um cartão de crédito de combustível emitido pela sociedade de cartões de crédito alemã DKV. Neste cartão, a Auto Lease é referida como cliente da DKV. O cartão permite ao locatário em regime de leasing

de encher o depósito do veículo locado e adquirir pontualmente produtos derivados de petróleo «em nome e por conta da Auto Lease». A DKV acerta contas periodicamente com a Auto Lease. Mensalmente, o locatário em regime de leasing paga à Auto Lease 1/12 da despesa de combustível provável e, no final do ano, as contas são efectuadas em conformidade com o consumo efectivo. Paga, além disso, uma importância à Auto Lease a título de gestão do combustível.

11. Resulta do despacho de reenvio que a Auto Lease paga nos Países Baixos o imposto por todos os serviços de leasing, que inclui «os custos de combustíveis».

12. Na medida em que os custos de combustíveis decorrem de fornecimentos de empresas alemãs, a Auto Lease requereu o reembolso do IVA cobrado pelas autoridades alemãs sobre os fornecimentos de combustíveis de 1989 a 1993.

13. A autoridade fiscal alemã, o Bundesamt für Finanzen, deferiu inicialmente o pedido relativamente aos anos de 1989 a 1991, mas alterou em seguida a decisão de reembolso, fixando o montante a reembolsar em 0 DEM e exigindo novamente o pagamento dos montantes anteriormente reembolsados. Indeferiu, desde logo, os pedidos de reembolso relativos aos anos de 1992 e 1993.

14. As reclamações administrativas destas decisões apresentadas pela Auto Lease não tiveram qualquer sucesso. O Finanzgericht (Alemanha), a quem o caso foi submetido em primeira instância, considerou não existir fornecimento de combustíveis das sociedades petrolíferas à Auto Lease, não podendo esta, por conseguinte, pedir o reembolso do IVA. Negou, por isso, provimento ao recurso.

15. A Auto Lease interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof (Alemanha).

### III - A questão prejudicial

16. Foi neste contexto que, por despacho de 22 de Fevereiro de 2001, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Num caso de contrato de leasing em que o locatário enche o depósito de combustível do automóvel locado num posto de abastecimento por conta e ordem do locador, deve entender-se que há uma entrega de combustível por parte do locador ao locatário e que esta entrega deve ser tributada no lugar referido no artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE ou esta venda subsequente vai integrar-se na prestação de serviços do locador a tributar nos termos do artigo 9.º da mesma directiva?»

### IV - O objecto da questão prejudicial

17. Com a sua questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se o locador de leasing (Auto Lease) pode ou não obter o reembolso do IVA relativo ao combustível comprado, na Alemanha, pelos locatários para abastecer os veículos em regime de leasing.

18. Resulta dos fundamentos do despacho de reenvio que o pedido do Bundesfinanzhof suscita duas questões.

19. A primeira refere-se à interpretação do artigo 5.º da Sexta Directiva IVA. Pretende saber se há, nas circunstâncias do caso vertente, uma entrega de combustível do locador ao locatário de leasing quando este último abastece de combustível, nas estações de serviço, o veículo dado em leasing. Contudo, esta questão obriga a averiguar se houve previamente fornecimento de combustível das sociedades petrolíferas à Auto Lease ou se estas o forneceram directamente ao locatário em leasing. Com efeito, se as sociedade petrolíferas entregaram directamente o

*combustível ao locatário em leasing e não à Auto Lease, não se coloca a questão da qualificação da entrega subsequente alegadamente depois realizada por esta ao locatário em leasing.*

*20. A segunda questão apenas se coloca na hipótese de as sociedades petrolíferas terem fornecido o combustível à Auto Lease. Neste caso, trata-se de determinar se a entrega subsequente deste ao locatário em leasing constitui uma entrega autónoma, tributável no local em que se encontrava o combustível no momento do fornecimento (Alemanha), ou se faz parte do serviço de leasing, tributável no lugar em que o locador de leasing estabeleceu a sede social (Países Baixos). A questão visa, portanto, obter esclarecimentos sobre os critérios aplicáveis para determinar se estamos perante uma prestação única ou duas prestações autónomas.*

*21. O contexto é o seguinte. Se o Tribunal de Justiça declarar que as sociedades petrolíferas forneceram o combustível à Auto Lease e que a entrega subsequente ao locatário em leasing se integra no serviço de leasing, a Auto Lease terá direito ao reembolso do IVA. Com efeito, nesse caso, a mesma será abrangida pelo âmbito de aplicação da Oitava Directiva IVA, uma vez que terá pago o imposto que onera o bem que lhe foi entregue na Alemanha e não efectuou qualquer entrega nem prestação nesse país. Encontra-se na situação de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro (Países Baixos) que tenha pago o IVA que onera os bens que lhe foram entregues num outro Estado-Membro (Alemanha) e que não efectuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços no território do Estado-Membro (Alemanha) ao qual requer o reembolso do referido IVA.*

*22. Ao invés, se o Tribunal de Justiça declarar que a entrega subsequente ao locatário em regime de leasing constitui uma entrega autónoma, tributável na Alemanha, a Auto Lease não tem direito ao reembolso do IVA. Com efeito, nesse caso, as condições previstas na Oitava Directiva IVA para concessão do direito ao reembolso não estão preenchidas. Em especial, a Auto Lease teria realizado uma operação tributável no território do país onde pagou o IVA e deve, portanto, seguir o processo normal de dedução do IVA aplicável na Alemanha.*

*23. Examinaremos sucessivamente as duas questões acima identificadas.*

*V - Resposta às questões prejudiciais*

*Quanto à primeira questão*

*24. A primeira questão pretende obter a interpretação do conceito de «entrega de um bem» que consta do artigo 5.º da Sexta Directiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se é o locador, ou se será o locatário que deve ser considerado como tendo recebido o fornecimento de combustível efectuado pelas sociedades petrolíferas num caso em que, como no vertente, o locatário abastece de combustível o veículo dado em leasing «em nome e por conta» do locador em leasing.*

*25. O órgão jurisdicional de reenvio considera que, no caso vertente, o bem foi entregue ao locador em regime de leasing. Esta solução decorre do facto de o cartão de crédito utilizado pelo locatário ter como titular a sociedade de leasing, Auto Lease, e que resulta dos dados do cartão de crédito que aquele adquire o combustível «em nome e por conta» dessa sociedade. A Comissão das Comunidades Europeias e o Governo alemão adoptam posição contrária. Entendem que o bem é entregue à pessoa para quem é fisicamente transferido (a saber, o locatário em regime de leasing), tanto mais que esta irá suportar em última análise a totalidade do preço, incluindo o IVA, mesmo que este tenha sido pago numa primeira fase pela sociedade de leasing.*

*26. Importa lembrar que o artigo 5.º da Sexta Directiva IVA define a entrega de um bem como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». Tendo-lhe sido colocada a questão de saber se o conceito de «entrega de um bem» exige a transferência de*

*propriedade jurídica do bem em causa, o Tribunal de Justiça, declarou, no acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, que este conceito inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. Resulta deste acórdão que o conceito de «entrega de um bem» tem um conteúdo mais económico que jurídico. Está mais ligado à possibilidade de a pessoa que o recebeu utilizar o bem do que à transmissão da propriedade efectiva na acepção do direito civil dos Estados-Membros. Com efeito, como o Tribunal declarou, apenas uma definição económica deste conceito é compatível com os objectivos da Sexta Directiva IVA, uma vez que:*

*«Esta concepção é conforme à finalidade da directiva, que visa, designadamente, basear o sistema comum do IVA numa definição uniforme das operações tributáveis. Ora, esse objectivo poderia ficar comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado-Membro para outro, como é o caso das relativas à transferência da propriedade nos termos do direito civil» .*

*27. No caso vertente importa, portanto, analisar para quem, se o locador se o locatário transferiram as sociedades petrolíferas esse poder de dispor, de facto, do combustível. Quanto a este ponto, parece-nos que esse poder foi efectivamente recebido pelo locatário sem que a Auto Lease interviesse de algum modo. Num caso como o caso concreto, em que o bem é fisicamente entregue ao locatário, que o utiliza como entende, afigura-se perfeitamente contrário à lógica económica da Sexta Directiva IVA pretender que a sociedade de leasing teve, ainda que momentaneamente, o poder de dispor do combustível e que pôde transferir esse poder para o locatário. Com efeito, este adquire directamente o combustível nas estações de serviço e a Auto Lease não tem, em momento algum, o poder de decidir como e para que efeitos deve ser utilizado o combustível.*

*28. Por outro lado, a tese segundo a qual o combustível é entregue ao locador em regime de leasing, porque este paga antecipadamente o respectivo preço, não pode ser acolhida. Por um lado, levaria a considerar que o combustível foi entregue não à sociedade de leasing, mas à sociedade de cartões de crédito alemã, que paga primeiro às sociedades petrolíferas e procede posteriormente ao acerto de contas com a Auto Lease, do mesmo modo que esta última o faz com os locatários em regime de leasing. Por outro lado, esta tese levaria à conclusão, no mínimo surpreendente, de que, sempre que uma pessoa adquire um bem beneficiando de um financiamento proposto pelo vendedor ou por um terceiro, este bem não lhe seria directamente entregue, na acepção da Sexta Directiva IVA, mas sim directamente ao prestador do serviço de financiamento, o qual, após essa entrega, o transfere para o comprador.*

*29. A cláusula do contrato de crédito segundo a qual o locatário em regime de leasing adquire o combustível «em nome e por conta» do locador de leasing não pode infirmar esta conclusão. Com efeito, esta cláusula pode, no máximo, ter como consequência atribuir a propriedade do combustível ao locador de leasing. Ora, já vimos, que a detenção da propriedade jurídica não é determinante para a definição de «entrega de um bem» na acepção do artigo 5.º da Sexta Directiva IVA.*

*30. Do mesmo modo, o acordo relativo à gestão de combustível não é susceptível de contrariar a nossa apreciação. Como foi realçado pela Comissão e pelo Governo alemão, este acordo não é um contrato de fornecimento de combustível, mas deve ser antes considerado mais como contrato de financiamento de aquisição de combustível. Com efeito, o locador em regime de leasing não compra o combustível para o revender posteriormente ao locatário; é este que adquire o combustível, escolhendo livremente a sua qualidade e quantidade bem como o momento de compra. Limita-se simplesmente a utilizar as facilidades de pagamento propostas pela sociedade de leasing. Esta sociedade actua como um qualquer estabelecimento financeiro ou de crédito e o seu papel não pode ser diferenciado do desempenhado pela sociedade de*

cartões de crédito, a qual ninguém defende que tenha recebido o fornecimento de combustível. No âmbito deste acordo, a sociedade de leasing limita-se a reembolsar à sociedade de cartões de crédito o preço, incluindo o IVA, que paga às sociedades petrolíferas. Além disso, para efectuar esses pagamentos, não é necessariamente obrigada a adiantar os montantes correspondentes, uma vez que recebe mensalmente dos locatários em regime de leasing uma parte das despesas anuais previsíveis. Se o consumo for inferior ao previsto, limita-se a reembolsar a sociedade de cartões de crédito através do dinheiro que lhe foi pago pelos locatários em regime de leasing.

31. Contrariamente ao que parece indicar o órgão jurisdicional de reenvio, o acórdão Intiem também não é susceptível de contrariar a nossa análise. Nesse processo, foi submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber se uma entidade patronal podia deduzir o IVA relativo a combustível que lhe não tinha sido entregue, mas sim aos seus empregados. O Tribunal de Justiça, à luz das circunstâncias do caso, e, designadamente, do facto de o combustível ter sido utilizado pelos empregados exclusivamente para as necessidades da actividade profissional da entidade patronal, considerou que esta tinha direito à dedução do IVA. O órgão jurisdicional de reenvio refere-se a este acórdão e parece daí deduzir que o mesmo fundamenta a tese segundo a qual as sociedades petrolíferas teriam entregue o combustível à Auto Lease e não aos locatários em regime de leasing. Ora, entendemos que o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Intiem, já referido, não é directamente transponível para o caso vertente. No já referido acórdão Intiem, a questão de saber a quem, se à entidade patronal, se aos empregados, tinha sido feita a entrega foi decidida pelo órgão jurisdicional nacional antes de submeter ao Tribunal de Justiça a questão sobre a possibilidade de dedução do IVA. Com efeito, resulta do já referido acórdão Intiem que esta questão tinha sido objecto de discussão quando da tramitação nos órgãos jurisdicionais nacionais e que estes tinham rejeitado a tese segundo a qual o combustível fora entregue à entidade patronal. Assim, o n.º 6 do referido acórdão declara que:

«O Hoge Raad, antes de mais, considerou improcedente o argumento da interessada de que o Gerechtshof teria errado ao declarar que o fornecimento de gasolina era efectuado directamente aos empregados. Colocou, de seguida, a questão de saber se a circunstância de a gasolina ser, de acordo com o declarado pelo tribunal a quo, directamente fornecida aos empregados impedia a entidade patronal de proceder à dedução do IVA sobre esse combustível» .

32. O próprio Tribunal de Justiça resumiu a questão que lhe tinha sido colocada nos seguintes termos:

«[O] presente litígio suscita a questão de saber se esta regra obsta a que se proceda à dedução do IVA no caso de os bens terem sido comprados pelo sujeito passivo e utilizados, depois de entregues aos seus empregados, para satisfação das necessidades da empresa» .

33. Daí resulta que, no já referido acórdão Intiem, o Tribunal de Justiça não tinha que se pronunciar quanto à questão suscitada no presente processo e também não formulou reservas quanto à premissa em que assentava a questão prejudicial, a saber, que o combustível tinha sido entregue aos empregados. Parece-nos, portanto, que este acórdão não é relevante para a resposta à questão prejudicial e não permite considerar que Auto Lease tenha recebido o fornecimento do combustível.

34. Com base nas considerações que antecedem, propomos, pois, ao Tribunal de Justiça que responda que o artigo 5.º da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, num caso como o vertente, não há entrega de combustível por parte do locador em regime de leasing ao locatário quando este último abastece de combustível, nas estações de serviço, o veículo dado em leasing.

Quanto à segunda questão

35. Tendo em conta a resposta que propomos para a primeira questão prejudicial, a segunda questão deixa de ter objecto.

#### Conclusão

36. Propomos, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões colocadas pelo Bundesfinanzhof:

«O artigo 5.º 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, deve ser interpretado no sentido de que, num caso como o vertente, não há entrega de combustível por parte do locador em regime de leasing ao locatário quando este último abastece de combustível, nas estações de serviço, o veículo dado em leasing.»