



Coletânea da Jurisprudência

Processo C-42/14

Minister Finansów

contra

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Locação de um bem imóvel — Fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como gestão de resíduos — Contratos entre o locador e os fornecedores destes bens e serviços — Prestações fornecidas ao locatário consideradas como efetuadas pelo locador — Encargos locativos — Determinação do valor tributável — Possibilidade de incluir os encargos locativos no valor tributável dos serviços de locação — Operação constituída por uma prestação única ou por várias prestações independentes»

Sumário — Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 16 de abril de 2015

1. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Entrega de bens — Prestações de serviços — Contrato de fornecimento de electricidade, de aquecimento e de água bem como de gestão de resíduos celebrado no âmbito da locação de um bem imóvel — Prestações asseguradas por operadores terceiros ao locatário — Prestações efetuadas pelo locador*

(Diretiva 2006/112 do Conselho, artigos 14.º, n.º 1, 15.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1)

2. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Prestações de serviços — Operações compostas por vários elementos — Operação que deve ser considerada prestação única — Critérios de determinação*

(Diretiva 2006/112 do Conselho)

3. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Prestações de serviços — Operações compostas por vários elementos — Locação de imóveis — Prestações de serviço relacionadas com a locação de bens imóveis — Operação única composta por prestações distintas — Requisitos — Apreciação pelo juiz nacional*

(Diretiva 2006/112 do Conselho)

1. Os artigos 14.º, n.º 1, 15.º, n.º 1 e 24.º, n.º 1 da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162, devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito da locação de um bem imóvel, o fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como a gestão de resíduos, assegurados por operadores terceiros ao locatário que utiliza diretamente estes bens e serviços, devem ser considerados efetuados pelo locador quando este é parte nos contratos de fornecimento destas prestações e apenas transfere para o locatário as correspondentes despesas.

(cf. n.º 28, disp. 1)

2. V. texto da decisão.

(cf. n.ºs 30, 31)

3. A Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162, deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, eletricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham a locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

Incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar as apreciações necessárias, tendo em conta o conjunto das circunstâncias em que decorrem a locação e as prestações que a acompanham e, em particular, o conteúdo do próprio contrato.

Com efeito, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

Importa procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de facturação para determinar os elementos característicos da operação em causa. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respetivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao gozo do bem.

Deste modo, há que ter em consideração as seguintes circunstâncias que permitem distinguir duas principais hipóteses.

Em primeiro lugar, se o locatário tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Em particular, se o locatário puder decidir quanto aos seus consumos de água, de eletricidade ou de aquecimento, que podem ser verificados pela instalação de contadores individuais e faturados em função dos referidos consumos, as prestações relacionadas com estes bens e serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Tratando-se de serviços, tais como a limpeza das partes comuns de um imóvel em copropriedade, estes devem ser considerados distintos da locação se puderem ser organizados por cada locatário, individualmente, ou pelos locatários, coletivamente, e se, em todos os casos, as faturas enviadas ao locatário referirem o fornecimento destes bens e serviços em posições distintas da renda.

Nesta hipótese, a simples circunstância de o não pagamento dos encargos locativos permitir ao locador resolver o contrato de locação não impede, de forma nenhuma, que as prestações às quais esses encargos se referem constituam prestações distintas da locação.

Além disso, o facto de o locatário dispor da faculdade de obter estas prestações junto de um prestador à sua escolha não é determinante por si só, uma vez que a possibilidade de os elementos de uma prestação única serem, noutras circunstâncias, fornecidos isoladamente é inerente ao conceito de operação única composta.

Em segundo lugar, caso se afigure objetivamente, no plano económico, que um bem imóvel dado para locação forma um todo com as prestações que o acompanham, estas últimas podem ser consideradas uma prestação única junto com a locação. Pode assim suceder com a locação de escritórios «chave na

mão», prontos a funcionar com o fornecimento de bens de base e de algumas outras prestações, e com a locação de bens imóveis de curta duração, nomeadamente para férias ou por motivos profissionais, que é oferecida com estas prestações sem que as mesmas possam dela ser separadas.

Além disso, se o locador não possuir ele próprio a faculdade de escolher livre e independentemente, nomeadamente, de outros locadores, os prestadores e as modalidades de utilização dos bens ou dos serviços que acompanham a locação, as prestações em causa são, em geral, indissociáveis da locação e pode igualmente considerar-se que formam um todo, e mesmo uma prestação única, com esta última. É assim, em particular, quando o locador, proprietário de uma parte de um imóvel coletivo, tem de recorrer aos prestadores designados pelo conjunto da copropriedade e de pagar uma quota-parte dos encargos coletivos relativos a tais prestações que ele transfere, posteriormente, ao locatário.

Nesta segunda hipótese, apreciar em separado o fornecimento das prestações do arrendamento, no que respeita à sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, constituiria uma decomposição artificial de uma operação económica única.

(cf. n.ºs 32, 37-44, 47, disp. 2)