



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 17 de setembro de 2020¹

Processo C-288/19

QM
contra
Finanzamt Saarbrücken

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal Tributário do *Land* do Sarre, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Impostos — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Prestação de serviços a título oneroso — Artigo 45.º — Local da prestação de serviços — Artigo 56.º — Local da prestação do serviço de aluguer de meios de transporte — Disponibilização de veículos de serviço a trabalhadores»

Introdução

1. A disponibilização, por um sujeito passivo, de um veículo afeto à sua empresa para uso privado de um seu trabalhador está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»)? Quais são os eventuais requisitos de tal tributação e constitui essa atividade uma operação de locação de um meio de transporte? O Tribunal de Justiça terá ocasião de responder a estas questões no presente processo, precisando simultaneamente a sua jurisprudência relativa quer à disponibilização por sujeitos passivos de bens das suas empresas e à prestação de serviços por estas a título privado, quer à definição de serviço de locação à luz dessa mesma jurisprudência.

Quadro jurídico

Direito da União

2. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado², alterada pela Diretiva 2008/8/CE de 12 de fevereiro de 2008³, dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

¹ Língua original: polaco.

² JO 2006, L 347, p. 1.

³ JO 2008, L 44, p. 11.

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

3. À luz do artigo 26.º, n.º 1, da referida diretiva:

«1. São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

- a) A utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA;
- b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.»

4. Segundo o artigo 45.º, primeiro período, dessa diretiva:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica [...]»

5. Por último, o artigo 56.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 2006/112, na versão vigente a partir de 1 de janeiro de 2013⁴, dispõe:

«2. O lugar da locação de um meio de transporte a pessoas que não sejam sujeitos passivos, com exceção da locação de curta duração, é o lugar onde o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual.

[...]

3. Para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, entende-se por “curta duração” a posse ou utilização contínua do meio de transporte durante um período não superior a trinta dias e, tratando-se de embarcações, durante um período não superior a noventa dias.»

Direito alemão

6. A Diretiva 2006/112 foi transposta para o direito alemão pelas disposições da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»). O parágrafo 3a da UStG estabelece as regras gerais relativas à determinação do local das operações tributáveis. Em derrogação a estas disposições, segundo o § 3f da UStG, na sua versão aplicável aos factos do processo principal, considera-se que o lugar das prestações de serviços efetuadas a título gratuito por um sujeito passivo para fins alheios à empresa ou por necessidades privadas do trabalhador é o lugar da atividade económica desse sujeito passivo.

Factos, tramitação do processo e questão prejudicial

7. A sociedade QM é uma sociedade de gestão de fundos de investimento com sede no Luxemburgo. Disponibilizou veículos de serviço, nomeadamente, a dois trabalhadores residentes na Alemanha. Podiam utilizar esses veículos tanto para fins profissionais como privados.

⁴ V. artigo 4.º da Diretiva 2008/8.

8. No caso de um dos trabalhadores a disponibilização do veículo era gratuita, enquanto para o outro tinha um custo de 5 688 euros por ano que era deduzido do seu salário.

9. A sociedade QM efetua, antes de mais, operações isentas de IVA que declara no Luxemburgo no quadro do regime simplificado. Esse regime não permite a dedução do IVA pago a montante sobre bens e serviços adquiridos anteriormente. Em especial, a sociedade QM não exerceu o direito à dedução do imposto pago a montante sobre os dois veículos que são objeto do litígio no processo principal.

10. Em novembro de 2014, a sociedade QM registou-se como sujeito passivo de IVA na Alemanha e apresentou declarações fiscais relativas aos anos de 2013 e 2014, nas quais incluiu a disponibilização dos referidos veículos. Com base nessas declarações, o Finanzamt Saarbrücken (Autoridade Tributária de Saarbrücken, Alemanha) emitiu decisões relativas à tributação. Contudo, em julho de 2015, a sociedade QM recorreu dessas decisões. Foi negado provimento a este recurso no dia 2 de maio de 2016.

11. Em 2 de junho de 2016, a sociedade QM interpôs recurso dessa decisão no órgão jurisdicional de reenvio. Sustenta que a referida disponibilização de veículos não está sujeita a tributação, uma vez que não se trata de uma prestação a título oneroso, em todo o caso, não na sua totalidade, e que não constitui um serviço de locação de um meio de transporte, na aceção do artigo 56.º da Diretiva 2006/112.

12. Nestas condições, o Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal Tributário do *Land* do Sarre, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva [2006/112] ser interpretado no sentido de que por “locação de um meio de transporte a pessoas que não sejam sujeitos passivos” também se entende a cedência de um veículo afeto à empresa de um sujeito passivo (veículo de empresa) aos seus funcionários, nos casos em que estes não pagam, por essa cedência, nenhuma remuneração diferente da prestação (parcial) do seu trabalho, ou seja, não fazem nenhum pagamento nem utilizam uma parte da sua retribuição líquida para o fazer, nem tão-pouco escolhem entre diferentes benefícios oferecidos pelo sujeito passivo, nos termos de um acordo entre as partes segundo o qual o direito à utilização de um veículo de empresa está associado à renúncia a outros benefícios?»

13. O pedido de decisão prejudicial foi apresentado no Tribunal de Justiça em 9 de abril de 2019. A sociedade QM, o Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Na sequência do cancelamento da audiência devido à pandemia de Covid-19, as partes responderam por escrito às questões complementares colocadas pelo Tribunal de Justiça.

Análise

Observações preliminares

14. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o conceito de «locação de um meio de transporte a pessoas que não sejam sujeitos passivos», que figura no artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, abrange a disponibilização a título gratuito, pelo sujeito passivo ao seu trabalhador, de um veículo para fins tanto profissionais como privados.

15. Como resulta das indicações que figuram no reenvio prejudicial, o litígio no processo principal tem por objeto duas situações. Numa delas, a disponibilização da viatura é efetivamente gratuita, ao passo que, no caso do outro trabalhador, este suporta um custo de 5 688 euros por ano, que lhe é deduzido da sua remuneração. A redação da questão prejudicial parece referir-se apenas à primeira situação, porém considero que dar uma resposta completa e útil ao órgão jurisdicional de reenvio requer uma análise de ambos os casos. Tanto mais que a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa, por um lado, à utilização dos ativos de uma empresa de um sujeito passivo para fins alheios à sua atividade e, por outro, à definição de um contrato de locação, pode conduzir a apreciações divergentes.

Disponibilização gratuita de um veículo a um trabalhador

16. Por norma, estão sujeitas a IVA as operações efetuadas a título oneroso. Este caráter oneroso pode, assim, ter a natureza de uma prestação pecuniária ou de outra contrapartida⁵. No que respeita à relação entre um sujeito passivo e o seu pessoal, a jurisprudência do Tribunal de Justiça contém uma série de indicações que permitem determinar se uma prestação a um trabalhador tem um caráter oneroso.

17. Contrariamente ao que sustenta o Governo alemão nas suas observações escritas, resulta claramente desta jurisprudência que, nas relações entre um sujeito passivo e os seus trabalhadores, uma operação a título oneroso só ocorre quando estes efetuam o pagamento de um bem ou de um serviço, quando renuncia a uma parte da remuneração ou quando determinada parte do seu trabalho pode ser considerada uma contrapartida de um bem ou de um serviço recebido do empregador⁶. A este respeito, é irrelevante que, nos termos do direito nacional, a prestação efetuada pelo empregador ao trabalhador seja considerada como fazendo parte do rendimento deste último para efeitos do imposto sobre o rendimento⁷.

18. O Comité do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nas suas orientações adotadas na 101.^a reunião, de 20 de outubro de 2014, adotou uma posição semelhante no documento H⁸. É certo que essas orientações não têm, em bom rigor, força vinculativa, porém, vêm confirmar a leitura acima feita pela jurisprudência referida do Tribunal de Justiça.

19. Como resulta das indicações que figuram na decisão de reenvio e da própria redação da questão prejudicial, segundo o órgão jurisdicional de reenvio no processo em apreço, de qualquer das maneiras, no que respeita a um dos funcionários da sociedade QM, não está preenchido nenhum dos requisitos *supra* que permita concluir pela existência de uma operação a título oneroso.

20. Por conseguinte, não pode ser acolhida a afirmação do Governo alemão segundo a qual «há que considerar» que a remuneração deste trabalhador se encontra sujeita a uma redução do valor do benefício resultante da disponibilização do veículo pelo empregador.

5 V., em particular, Acórdão de 10 de janeiro de 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, n.ºs 35 e 36).

6 V., em particular, Acórdãos de 16 de outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, n.ºs 15 a 17); 29 de julho de 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, n.ºs 29 a 31); e de 18 de julho de 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 30).

7 Acórdão de 18 de julho de 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 28).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; documento acessível na página da Internet da Comissão.

21. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, apenas a contraprestação de uma prestação efetuada a título oneroso é considerada a contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo, entendendo-se que deve existir umnexo direto entre essa prestação e a contraprestação recebida⁹. A existência de umnexo entre o trabalho efetuado pelo trabalhador e o benefício identificado por parte da entidade patronal deve, portanto, ser concretamente demonstrado pelo órgão jurisdicional chamado a decidir. Em contrapartida, aqui não está em causa nenhum «reconhecimento» ou presunção¹⁰.

22. Tendo em conta o que precede, há que concluir que, numa situação como a descrita na questão prejudicial, não existe uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

23. O Governo alemão invoca, em contrapartida, mais um argumento segundo o qual o caráter oneroso ou gratuito da disponibilização ao trabalhador do veículo não é pertinente no caso em apreço, uma vez que é aplicável o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. Esta disposição prevê que é igualmente considerada prestação de serviços efetuada a título oneroso, entre outras, a prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso do seu pessoal. Ora, uma vez que a disponibilização de um veículo numa situação como a que está em causa no processo principal constitui indubitavelmente uma prestação de serviços¹¹, segundo esse governo deve estar sujeita a IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, em conjugação com o seu artigo 26.º, n.º 1, alínea b). Este serviço deve, assim, ser considerado um serviço de locação de um meio de transporte diferente de uma locação de curta duração, e conforme o disposto no artigo 56.º, n.º 2, da diretiva, o lugar da prestação deste serviço é o lugar onde o destinatário tem domicílio. Este argumento deve ser analisado de modo mais aprofundado.

24. O artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 impõe que se considerem prestações de serviços efetuadas a título oneroso dois tipos de situação. Em primeiro lugar, a utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa. No entanto, isso só se aplica quando o IVA pago na aquisição desses bens seja dedutível [alínea a)]. Em segundo lugar, a prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal, ou para fins alheios à empresa [alínea b)]. Neste segundo caso, é indiferente que o imposto pago sobre a aquisição de bens ou serviços utilizados para efetuar a título gratuito serviços para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal seja ou não dedutível.

25. O Governo alemão aceita, sem discussão, que o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 se aplica à disponibilização gratuita de um veículo pelo sujeito passivo a um trabalhador. Com efeito, este Governo parte do princípio de que essa disponibilização constitui um serviço de locação de um meio de transporte na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da diretiva, cujo lugar da prestação (e tributação) é o lugar do domicílio do destinatário. E sendo um serviço prestado a título gratuito, deve aplicar-se, segundo a sua redação literal, e independentemente do contexto, o referido artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112.

26. Porém, isso é pôr a carroça à frente dos bois. Esse raciocínio, ao partir de uma premissa que poderia, quando muito, ser o seu resultado, contorna por completo a existência do artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112 e a questão de saber qual das duas disposições deste artigo [alínea a) ou b)] se aplica numa situação de disponibilização gratuita de um veículo por um sujeito passivo a um trabalhador seu.

9 Acórdão de 10 de janeiro de 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, n.º 31).

10 V. Acórdão de 18 de julho de 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 30).

11 Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, «prestação de serviços» é qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

27. Esta questão não é resolvida claramente pela Diretiva 2006/112. A redação literal destas disposições pode levar a pensar que existe uma sobreposição entre os seus âmbitos de aplicação. Portanto, quando não é possível tributar a utilização dos bens para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal, com base no artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva, em especial, quando esses bens não conferem direito à dedução do imposto pago a montante, essa utilização pode sempre ser qualificada de serviço e tributada nos termos do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da diretiva.

28. Porém, tal interpretação seria, em minha opinião, incompatível com o objetivo desta regulamentação e com o princípio da neutralidade fiscal. Em princípio, também esvaziaria do seu sentido a regulamentação constante do artigo 26.º, n.º 1, alínea a).

29. Com efeito, embora o Tribunal de Justiça não se tenha pronunciado, na sua jurisprudência, sobre a delimitação dos âmbitos de aplicação respetivos destas duas disposições¹², pronunciou-se, isso sim, sobre a finalidade e a função das mesmas.

30. No que respeita ao artigo 6.º, n.º 2, da Diretiva 77/388/CEE¹³, que está redigido em termos substancialmente idênticos aos do artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, o Tribunal de Justiça declarou que este tem por objetivo assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor. Trata-se aqui de evitar a não tributação de um bem da empresa utilizado para uso privado e de uma prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo para uso privado¹⁴.

31. Em especial, no que toca ao artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388 [atual artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112], o Tribunal de Justiça considerou que dado que pretende evitar a não tributação de um bem afeto à empresa e utilizado para uso privado, essa disposição apenas exige a tributação do uso privado desse bem no caso de ter dado direito à dedução do imposto que recaiu sobre a sua aquisição. Em contrapartida, tributar o uso privado de um bem que, embora fazendo parte do património da empresa do sujeito passivo, não conferiu ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto pago a montante no momento da sua aquisição constituiria uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal¹⁵. A este respeito, pouco importa saber por que motivo o sujeito passivo não pôde exercer o seu direito à dedução do IVA pago a montante no momento da aquisição do referido bem¹⁶.

32. Em tal situação encontra-se o sujeito passivo que, como a sociedade QM, exerce exclusivamente uma atividade isenta e não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a aquisição de bens e serviços para os fins dessa atividade. Do ponto de vista do sistema do IVA, tal sujeito passivo encontra-se numa situação comparável à do consumidor, ou seja, suporta o encargo do IVA pago a montante.

33. Por conseguinte, a aplicação do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, a uma situação em que o sujeito passivo utiliza para uso próprio, a título gratuito, bens afetos à empresa equivaleria a contornar a limitação que figura na alínea a), dessa disposição, segundo a qual apenas se considera um serviço tributado a utilização, para uso próprio, de bens em cuja aquisição o sujeito passivo exerceu o seu direito à dedução do IVA pago a montante. Isso implicaria uma dupla tributação desses bens e, logo, a violação do princípio da neutralidade fiscal.

12 Dá até impressão de que se absteve deliberadamente de se pronunciar (v. Acórdão de 16 de outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, n.º 20).

13 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). Diretiva revogada e substituída pela Diretiva 2006/112.

14 Acórdão de 16 de outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, n.º 25).

15 Acórdão de 25 de maio de 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, n.ºs 8 e 9).

16 Pode ser o caso, por exemplo, quando adquiriu esse bem a uma pessoa que não é sujeito passivo (v. Acórdão de 27 de junho de 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, n.º 9).

34. Tal também não seria conforme ao objetivo do artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que é, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça já referida, evitar a não tributação dos bens e dos serviços destinados a uso próprio e garantir a igualdade de tratamento entre consumidores e sujeitos passivos. Com efeito, quando o sujeito passivo não exerceu o seu direito à dedução do imposto pago a montante no momento da aquisição de um bem, a operação de aquisição desse bem é e continua a ser tributada, e o próprio sujeito passivo encontra-se, do ponto de vista do IVA, numa situação idêntica à do consumidor.

35. Considero, por conseguinte, que o artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a alínea b) dessa disposição não visa os serviços que consistem na disponibilização por um sujeito passivo, para uso próprio ou para fins alheios à sua empresa, de bens afetos à sua empresa. A esses serviços aplica-se a alínea a) dessa mesma disposição, segundo a qual essa disponibilização é considerada um serviço prestado a título oneroso, mas unicamente se o sujeito passivo tiver beneficiado de um direito à dedução do imposto pago a montante sobre a aquisição desse bem.

36. Considero, portanto, contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, que, quando um sujeito passivo disponibiliza a um trabalhador um veículo que faz parte do património da empresa, e quando este último não tem encargos relacionados com essa disponibilização, não renuncia a uma parte da sua remuneração ou a outros benefícios que lhe são devidos pelo sujeito passivo, nem efetua um trabalho suplementar diretamente ligado à disponibilização do referido veículo, esta não pode ser equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso nem com base no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, nem com base no seu artigo 26.º, n.º 1, alínea b). A questão relativa à aplicação do artigo 56.º, n.º 2, da diretiva, carece, portanto, de objeto.

37. Por conseguinte, proponho que se responda à questão prejudicial no sentido de que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c) e o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que não constitui uma prestação de serviços a título oneroso, na aceção destas disposições, a disponibilização de um veículo afeto à empresa de um sujeito passivo para uso próprio de um trabalhador, nos casos em que este não tem encargos relacionados com essa disponibilização, não renuncia a uma parte da sua remuneração ou a outros benefícios que lhe são devidos pelo sujeito passivo, nem efetua um trabalho suplementar diretamente ligado à disponibilização do referido veículo.

Disponibilização de um veículo a título oneroso a um trabalhador

38. Como referi a título preliminar, embora a questão prejudicial apenas vise expressamente o caso da disponibilização gratuita de um veículo a um trabalhador, o processo principal pendente no órgão jurisdicional nacional diz respeito a dois casos, sendo que no segundo a disponibilização da viatura é deduzida do salário do trabalhador. Para que a resposta dada seja exaustiva, importa, em minha opinião, analisar igualmente esta segunda situação.

39. Quando o funcionário do sujeito passivo suporta as despesas relacionadas com a disponibilização do veículo para uso próprio, trata-se, a meu ver, de uma operação de prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Logo, não há necessidade de fazer referência ao artigo 26.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva. Na minha opinião, esta última disposição visa as situações em que os bens afetos à empresa do sujeito passivo são cedidos gratuitamente.

40. Isso tem duas consequências. Em primeiro lugar, não é aplicável a restrição contida no artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112, segundo a qual essa disposição só se aplica a bens em cuja aquisição o sujeito passivo tenha exercido o seu direito à dedução do IVA pago a montante. Quando um sujeito passivo cede ao seu trabalhador um bem, por exemplo, um veículo, que faz parte do património da sua empresa, e tal acontece no âmbito de uma relação de trabalho, em minha opinião,

há que considerar-se que age na qualidade de sujeito passivo. Tal operação está, portanto, em princípio, sujeita a tributação. Em contrapartida, o sujeito passivo adquire também, em princípio, o direito à dedução do IVA pago a montante no momento da aquisição desse bem e, no caso de, à semelhança da sociedade QM, não exercer uma atividade tributada no Estado-Membro em causa, o direito ao seu reembolso.

41. Em segundo lugar, nesse caso o valor tributável deve, em princípio, ser o montante efetivamente recebido pelo sujeito passivo do seu trabalhador pela disponibilização de um bem, e não o custo de aquisição desse bem, como é o caso, na prática, quando a disponibilização ocorre a título gratuito.

42. Como é evidente, cabe às autoridades nacionais competentes determinar se os encargos suportados pelo trabalhador constituem efetivamente um pagamento pela disponibilização da mercadoria. O objetivo do sistema comum do IVA não é tributar todos os fluxos financeiros. Estão sujeitas a imposto as operações, a saber, as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso. Os fluxos financeiros relativos a estas operações constituem apenas o valor tributável das referidas operações, uma vez que se considera que refletem o seu valor. Todavia, devem ter a natureza de uma prestação recíproca e equivalente para que as operações a que esses fluxos se referem possam ser consideradas de natureza onerosa na aceção do artigo 2.º da Diretiva 2006/112¹⁷.

43. No caso em apreço, a sociedade QM, em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça, indica que o trabalhador em causa suporta o custo parcial da disponibilização do veículo pelo facto de o custo da sua aquisição (*leasing*) pela sociedade QM exceder o montante previsto para esse efeito no orçamento da sociedade. Portanto, o trabalhador põe o que falta. Na minha opinião, surge aqui uma dúvida quanto a saber se, nesta situação, há uma troca de prestações recíprocas e equivalentes, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça já mencionada. Para resolver esta dúvida, importa, todavia, examinar a relação jurídica existente entre o sujeito passivo e o seu trabalhador, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio.

44. Se esse órgão jurisdicional chegar à conclusão de que a disponibilização controvertida ao trabalhador do meio de transporte em causa no processo principal foi efetuada a título oneroso, na aceção das disposições relativas ao IVA, coloca-se a questão de determinar o lugar da prestação desse serviço. Em princípio, sendo o trabalhador do sujeito passivo, por norma, uma pessoa que não é sujeito passivo, deveria aplicar-se aqui o artigo 45.º da Diretiva 2006/112, segundo o qual o lugar da prestação de serviços é o lugar da sede, o lugar de estabelecimento ou de domicílio do prestador dos serviços. Se, todavia, a disponibilização respeitar a um meio de transporte, há que responder à questão de saber se essa disponibilização pode ser considerada um serviço de locação que não seja de curta duração, na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da diretiva. De facto, neste caso, o lugar da prestação de serviços seria o domicílio do trabalhador enquanto destinatário da prestação.

45. A Diretiva 2006/112 não define o conceito de «serviço de locação». A este respeito, também não remete para o direito nacional dos Estados-Membros, pelo que este termo deve ser interpretado como um conceito autónomo do direito da União.

46. No entanto, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre o significado deste conceito. Embora esta jurisprudência diga respeito à locação de bens imóveis no contexto da isenção de IVA dessa atividade, considero, ainda assim, que a mesma é transponível para a locação de bens móveis, incluindo veículos. Com efeito, o quadro que o Tribunal desenvolveu para o conceito de «locação» não vai além do sentido habitual deste termo na linguagem jurídica.

17 V., neste sentido, Acórdão de 10 de janeiro de 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

47. Segundo esta jurisprudência, para declarar que existe um serviço de locação é necessário que estejam reunidos todos os requisitos que caracterizam esta operação, ou seja, que o proprietário de um imóvel tenha cedido ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas¹⁸. Assim, há que apreciar se estes requisitos são cumpridos no caso de disponibilização a título oneroso por um sujeito passivo, para uso próprio de um seu trabalhador, de um veículo afeto à sua empresa.

48. A título preliminar, há que salientar que, mesmo que o Tribunal de Justiça se refira no Acórdão *Medicom i Maison Patrice Alard*¹⁹ ao proprietário do objeto da locação, por esse termo deve entender-se qualquer locador. A circunstância de a sociedade QM não ser proprietária, mas sim locatária do *leasing* da viatura em causa no processo principal, não obsta, portanto, a que a disponibilização desse veículo pela sociedade seja considerada um contrato de locação.

49. Em seguida, no caso de uma disponibilização de um veículo a título oneroso, o requisito de pagamento de uma renda, a meu ver, deve, em princípio, considerar-se preenchido.

50. No que respeita à duração da locação, não considero que deva ser determinada por uma data concreta ou por um determinado período de tempo definido em unidades (dias, meses ou anos). A duração do contrato de locação pode também ser determinada por um acontecimento ou por uma condição, por exemplo, a duração da relação de trabalho do funcionário em causa ou a duração do contrato de *leasing* do veículo celebrado pelo sujeito passivo²⁰. Além disso, não é geralmente admitido nas tradições jurídicas dos Estados-Membros que o contrato de locação deva ser celebrado por tempo determinado; também pode vigorar por tempo indeterminado²¹, com a possibilidade de rescisão pelas partes, por exemplo, em caso de cessação da relação de trabalho.

51. Em minha opinião, estas modalidades de determinação da duração da locação cumprem também o requisito relativo ao «prazo convencionado». Com efeito, este requisito visa unicamente distinguir a locação da transmissão do direito de propriedade ou de outros direitos reais semelhantes. Ora, do ponto de vista do sistema do IVA, esta condição visa distinguir entre uma prestação de serviços e uma entrega de bens.

52. Assim, ao contrário do que sustenta a sociedade QM nas suas observações, não penso que o facto de a disponibilização de um veículo a um trabalhador estar limitada pela duração da relação de trabalho obste a que essa disponibilização seja considerada um serviço de locação.

53. É certo que importa saber se a duração da utilização pretendida pelas partes ultrapassa ou não 30 dias, na medida em que é disso que depende a aplicação do artigo 56.º, n.ºs 1 ou 2, da Diretiva 2006/112 e, portanto, o lugar da eventual tributação da operação. Assim, a meu ver, deve considerar-se que um contrato celebrado por tempo indeterminado tem uma duração superior a 30 dias.

54. Por último, no que respeita ao requisito de utilização com exclusão de outras pessoas, trata-se de uma característica que está normalmente ligada ao direito de propriedade e a certos outros direitos reais. Decorre do efeito *erga omnes* destes direitos reais.

18 V., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, *Medicom e Maison Patrice Alard* (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 26).

19 Acórdão de 18 de julho de 2013, *Medicom e Maison Patrice Alard* (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Encontramos soluções parecidas noutras áreas que não a das relações laborais, como seja, por exemplo, a prática corrente de alugar um descodificador durante o período de vigência de um contrato de fornecimento do sinal de televisão por cabo ou por satélite.

21 V., por exemplo, o artigo 659.º do Código Civil polaco.

55. Foi no Acórdão de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506) que o Tribunal de Justiça considerou, pela primeira vez, este requisito uma característica imprescindível de uma operação de locação, na aceção das disposições relativas ao IVA. Esse processo girava em torno da questão de saber se a isenção da «locação de bens imóveis» prevista no artigo 13.º, B, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 77/388²² abrange a constituição de um direito de usufruto (*ususfructus*) de um bem imóvel. Esta questão foi colocada no contexto da prevenção dos abusos que consistem na instauração artificial desse direito com vista a obter um direito indevido à dedução do imposto pago a montante sobre a entrega do bem imóvel em causa²³.

56. Nestas circunstâncias, o advogado-geral F. G. Jacobs declarou que o contrato de locação envolvesse caracteriza, nomeadamente, pelo facto de o arrendatário obter o direito de utilizar o objeto do contrato como se fosse seu proprietário, excluindo ou admitindo (estando em causa um imóvel) outras pessoas²⁴. Afigura-se que o advogado-geral F. G. Jacobs se inspirou no significado do termo «*leasing*», igualmente utilizado na referida disposição da diretiva, que, em direito anglo-saxónico, pode também designar direitos semelhantes a direitos reais limitados nos sistemas de direito civil²⁵.

57. No acórdão referido, o Tribunal de Justiça abordou a questão de modo um pouco diferente, afirmando que a característica fundamental de uma operação desta natureza, *comum à locação*, consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de *excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito*²⁶.

58. Daqui resulta, em primeiro, que o Tribunal de Justiça caracterizou assim um direito real de usufruto, referindo apenas de passagem que um contrato de locação tem características semelhantes. Em segundo lugar, na abordagem do Tribunal de Justiça, a exclusão de outras pessoas diz respeito ao direito de utilizar um bem como proprietário e não a qualquer outra atividade relativa ao objeto do direito de usufruto (e, eventualmente, à locação).

59. Só em acórdãos posteriores é que o Tribunal de Justiça associou expressamente esta condição ao contrato de locação na aceção das disposições sobre a isenção de IVA, simplificando muito, ao mesmo tempo, a formulação contida no Acórdão «Goed Wonen». Segundo esta nova formulação, a locação de bens imóveis na aceção das disposições relativas à isenção de IVA consiste, no essencial, no facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas²⁷.

60. Não creio, no entanto, que o Tribunal de Justiça pretendesse desta forma impor exigências particularmente elevadas em relação ao contrato de locação na aceção das disposições relativas ao IVA. Estas exigências não vão além do direito do locatário, normalmente conferido por este tipo de contrato, de utilizar o objeto da locação e de se proteger de ingerências nesse direito (e no seu exercício) por terceiros não autorizados. Porém, isso não exclui os direitos do proprietário do objeto da locação (ou, mais amplamente, do locador), conferidos por força da lei ou de um contrato celebrado entre as partes. Também não exclui que o locatário possa ter determinadas obrigações ligadas ao objeto da locação que lhe incumbem a título diferente, por exemplo, em virtude da relação de trabalho que o vincula ao locador.

22 Atualmente esta norma figura no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112.

23 V. Acórdão de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 31).

24 Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs, no processo «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:115, n.ºs 79 e 84).

25 V. Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs, no processo «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:115, n.ºs 60 e 74).

26 Acórdão de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 55).

27 V. Acórdãos de: 9 de outubro de 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, n.º 31); de 8 de maio de 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, n.º 49); e, por último, de 18 de julho de 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 26).

61. Por conseguinte, mesmo estando inclinado a considerar, como já referi, que a jurisprudência acima referida pode igualmente aplicar-se à interpretação do conceito de «locação de um meio de transporte», na aceção do artigo 56.º da Diretiva 2006/112, não partilho da opinião da sociedade QM segundo a qual os critérios decorrentes desta jurisprudência, nomeadamente o do uso do objeto da locação com exclusão de outras pessoas, excluem o reconhecimento da existência de um contrato de locação em caso de disponibilização de um veículo a um trabalhador numa situação como a que está em causa no processo principal.

62. Com efeito, esta sociedade sustenta, nomeadamente, que, na medida em que a disponibilização do veículo também se efetua para fins profissionais, o trabalhador não o utiliza com exclusão de outras pessoas, uma vez que a utilização do veículo *pele trabalhador para fins profissionais* (implicitamente, no interesse do empregador) significa, essencialmente, que é utilizado *pele empregador*.

63. Esta tese não pode ser acolhida. A circunstância de a possibilidade de utilizar o veículo facilitar ao trabalhador o cumprimento das suas obrigações profissionais e de ser esse, entre outros, o objetivo da disponibilização do veículo pelo seu empregador, em nada altera o facto de, no âmbito de um contrato celebrado com o empregador, dispor desse veículo concreto em regime de exclusividade. Do mesmo modo, isso também não é alterado pelo facto de o empregador pode atribuir ao trabalhador tarefas para as quais necessita de utilizar o veículo que lhe foi cedido²⁸. O mesmo aconteceria se o trabalhador fosse o proprietário do veículo em causa. Em contrapartida, a situação seria diferente se o empregador dispusesse de uma frota de veículos que o pessoal poderia utilizar conforme as suas necessidades (e segundo a disponibilidade desses veículos), mas sem que nenhum deles fosse atribuído de modo permanente a determinado trabalhador.

64. De igual modo, é irrelevante para apreciar a existência de uma operação de locação na aceção do artigo 56.º da Diretiva 2006/112 a circunstância de o sujeito passivo disponibilizar um veículo ao trabalhador ao abrigo de um contrato de trabalho, e não com base num contrato de direito civil separado. No âmbito do sistema de IVA é adotada uma definição funcional das «operações, e não a que resulta da sua forma jurídica. Assim, se uma operação reunir os critérios funcionais de uma operação de locação de meios de transporte, pouco importa saber em que tipo de contrato foi integrada²⁹.

65. Tendo em conta o acima exposto, sou de opinião que, quando um sujeito passivo cede, a título oneroso, um veículo afeto à sua empresa para uso próprio do seu trabalhador, por um período superior a trinta dias, trata-se de uma locação de um meio de transporte na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.

66. Esta resolução também está em conformidade com o objetivo da Diretiva 2008/8, que é tributar no lugar onde ocorre o consumo efetivo³⁰. Com efeito, no caso de meios de transporte disponibilizados a trabalhadores de um sujeito passivo para uso próprio, deve ser considerado lugar de consumo efetivo do serviço o domicílio desses trabalhadores.

28 Por analogia, ultimamente (isto é, na primavera de 2020) a imposição do teletrabalho a partir do domicílio dos trabalhadores tem sido frequente, o que não equivale a uma violação pelo empregador da propriedade do bem imóvel que constitui o domicílio desses trabalhadores.

29 V., por analogia, no contexto das diferenças entre o direito de usufruto e a locação de bens imóveis, Acórdão de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 58).

30 Considerando 3 da Diretiva 2008/8.

67. Por conseguinte, proponho que se complete a resposta à questão prejudicial declarando que caso o órgão jurisdicional de reenvio constate que a disponibilização por um sujeito passivo de um veículo afeto à sua empresa para uso próprio de um trabalhador feita por um período superior a trinta dias ocorre a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 e da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta disposição, o artigo 56.º, n.º 2, desta diretiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «locação de um meio de transporte que não seja de curta duração» abrange também essa disponibilização.

Conclusão

68. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho que se responda da seguinte forma à questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal Tributário do *Land* do Sarre, Alemanha):

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea c) e o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, alterada pela Diretiva 2008/8 de 12 de fevereiro de 2008, devem ser interpretados no sentido de que não constitui uma prestação de serviço a título oneroso, na aceção destas disposições, a disponibilização de um veículo afeto à empresa de um sujeito passivo para uso próprio de um trabalhador, nos casos em que não tem encargos relacionados com essa disponibilização, não renuncia a uma parte da sua remuneração ou a outros benefícios que lhe são devidos pelo sujeito passivo, nem efetua um trabalho suplementar pela disponibilização do referido veículo.
- 2) Caso o órgão jurisdicional de reenvio constate que a disponibilização por um sujeito passivo de um veículo afeto à empresa desse sujeito passivo para uso próprio de um trabalhador feita por um período superior a trinta dias ocorre a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 e da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta disposição, o artigo 56.º, n.º 2, desta diretiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «locação de um meio de transporte que não seja de curta duração» abrange também essa disponibilização.