



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

19 de dezembro de 2019*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º — Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços — Anexo III, ponto 12 — Taxa reduzida de IVA aplicável à utilização de parques de campismo e de caravanismo — Questão da aplicação dessa taxa reduzida à locação de lugares de amarração de embarcações num porto de recreio — Comparação com a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos — Igualdade de tratamento — Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-715/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 2 de agosto de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de novembro de 2018, no processo

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

contra

Finanzamt Cuxhaven,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi, presidente de secção, J. Malenovský (relator) e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por S. Eisenberg e J. Möller, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Pethke e N. Gossement, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, da 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, a seguir «Diretiva IVA»), em conjugação com o anexo III, ponto 12, desta diretiva.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Segler-Vereinigung Cuxhaven eV ao Finanzamt Cuxhaven (Serviço de Finanças de Cuxhaven, Alemanha) (a seguir «Administração Fiscal») a respeito da taxa de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à locação de lugares de amarração de embarcações.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:
«As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»
- 4 O artigo 96.º desta diretiva dispõe:
«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»
- 5 O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da referida diretiva prevê:
«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.
2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.
[...]»
- 6 Nos termos do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da referida diretiva, os Estados-Membros isentam, nomeadamente, «a locação de bens imóveis».
- 7 O artigo 135.º, n.º 2, dessa mesma diretiva dispõe:
«Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:
a) As operações de alojamento, tal como 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;
b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
[...]»

- 8 O anexo III da Diretiva IVA contém a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas de IVA previstas no artigo 98.º dessa diretiva. O ponto 12 desse anexo abrange os seguintes serviços:

«Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo.»

Direito alemão

- 9 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«1. Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

as entregas e as outras prestações realizadas a título oneroso no território nacional por uma empresa no âmbito da sua atividade económica. A operação não deixa de ser tributável pelo facto de ter sido efetuada com base num ato legal ou administrativo ou por se considerar ter sido efetuada nos termos de uma disposição legal».

- 10 Nos termos do § 4, ponto 12, alínea a), da UStG:

«Entre as operações referidas no § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas:

[...]

- 12 a) a locação de bens imóveis e de direitos a que se apliquem as disposições do direito civil sobre direitos reais, assim como a locação de direitos referentes à propriedade fundiária e imobiliária do Estado,

[...]

Não estão abrangidos pela isenção a locação de partes de casa e de quartos que um empresário reserve para o alojamento temporário de hóspedes, a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, a locação temporária de lugares em parques de campismo e a locação de máquinas e de outras instalações, qualquer que seja a sua natureza, que façam parte de uma empresa [...], mesmo que sejam partes integrantes de um imóvel».

- 11 Segundo o § 12, n.º 1, da UStG, é aplicável uma taxa de tributação normal de 19 %.

- 12 Por força do § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG, o imposto sobre o volume de negócios é reduzido para 7 % da base tributável nas seguintes operações:

«A locação de partes de casa ou de quartos que um empresário reserve para o alojamento temporário de hóspedes, bem como na locação temporária de áreas de campismo. A primeira frase não se aplica a prestações que não visam diretamente a locação, mesmo caso estas prestações sejam remuneradas através da contrapartida paga pela locação».

- 13 O artigo 3.º, n.º 1, da Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Lei Fundamental da República Federal da Alemanha), de 23 de maio de 1949 (BGBl. 1949, p. 1), dispõe que todas as pessoas são iguais perante a lei.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 14 A recorrente no processo principal é uma associação registada sem fins lucrativos que tem por objetivo a promoção da prática da vela e da motonáutica. Gere cerca de 300 lugares de amarração de embarcações, dos quais cerca de metade foi atribuída, nos anos de 2010 a 2012 (a seguir «anos controvertidos») a sócios da associação. Quando não estão presentes, esses sócios são obrigados a tolerar que os seus lugares de amarração sejam utilizados por visitantes. Quanto aos restantes lugares de amarração, podem ser utilizados sem restrições pelos visitantes.
- 15 Durante os anos controvertidos, a recorrente no processo principal aplicou uma taxa reduzida de IVA às remunerações recebidas em contrapartida da disponibilização dos lugares de amarração de embarcações a visitantes.
- 16 Na sequência de uma fiscalização efetuada à recorrente no processo principal, a Administração Fiscal decidiu alterar os avisos de liquidação do imposto sobre o volume de negócios relativos aos anos controvertidos e aplicou a essas operações a taxa normal de IVA.
- 17 O Niedersächsische Finanzgericht (Tribunal Tributário da Baixa Saxónia, Alemanha) negou provimento à ação proposta pela recorrente no processo principal contra essa decisão. Segundo esse órgão jurisdicional, a atribuição temporária de lugares de amarração não pode ser qualificada de «locação temporária de áreas de campismo» na aceção do § 12, n.º 2, ponto 11, da UStG. Segundo o referido órgão jurisdicional, tal atribuição está abrangida pelo âmbito de aplicação do conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos», previsto no § 4, ponto 12, segunda frase, segunda alternativa, da UStG, disposição esta baseada no artigo 135.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA. Acrescenta que o princípio geral da igualdade estabelecido no artigo 3.º, n.º 1, da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha não obsta a essa interpretação.
- 18 A recorrente no processo principal interpôs recurso de «Revision» no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) da sentença do Niedersächsische Finanzgericht (Tribunal Tributário da Baixa Saxónia). Segundo a recorrente no processo principal, a tributação da locação de lugares de amarração de embarcações à taxa normal de IVA viola o princípio geral da igualdade, na medida em que a disponibilização de lugares em parques de campismo e de caravanismo está sujeita à taxa reduzida de IVA. Uma interpretação conforme com o princípio da igualdade leva, segundo a recorrente no processo principal, a que todas as formas de alojamento de curta duração, sejam quais forem, sejam uniformemente submetidas à taxa reduzida de IVA. As prestações efetuadas pela recorrente no processo principal concentram-se na atribuição de lugares de amarração de embarcações com a finalidade de alojar velejadores. Assim, a taxa portuária (*Hafengeld*) só será devida em caso de pernoita.
- 19 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A taxa reduzida do imposto aplicável à utilização de parques de campismo e de caravanismo ao abrigo do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva [IVA], em conjugação com o anexo III, n.º 12, da [mesma diretiva], aplica-se igualmente à locação de lugares de amarração de embarcações?»

Quanto à questão prejudicial

- 20 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em conjugação com o anexo III, ponto 12 dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a taxa reduzida de IVA, prevista nessa disposição, para a utilização de parques de campismo e de caravanismo é igualmente aplicável à locação de lugares de amarração de embarcações.

- 21 A este respeito, importa salientar que, segundo o artigo 96.º da Diretiva IVA, cada Estado-Membro aplica uma taxa normal de IVA idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.
- 22 Por derrogação, o artigo 98.º desta diretiva prevê a possibilidade de se aplicarem taxas reduzidas de IVA. Para esse efeito, o anexo III da referida diretiva enumera, de forma exaustiva, as entregas de bens e de prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas (Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 21).
- 23 Mais concretamente, o anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros aplicar uma taxa reduzida de IVA ao «alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo».
- 24 No caso vertente, coloca-se a questão de saber se a locação de lugares de amarração de embarcações pode ser equiparada, à luz do anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA, à utilização de parques de campismo e de caravanismo.
- 25 A este respeito, importa, a título preliminar, recordar, por um lado, que as disposições que têm natureza derogatória de um princípio são de interpretação estrita. Por outro lado, os conceitos utilizados no anexo III da Diretiva IVA devem ser interpretados de acordo com o sentido habitual dos termos em causa (Acórdão de 10 de novembro de 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, n.ºs 59, 60 e jurisprudência referida).
- 26 O anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA precisa as diferentes prestações de «alojamento» que podem ser sujeitas à taxa reduzida de IVA.
- 27 Como resulta da jurisprudência referida no n.º 25 do presente acórdão, há que interpretar o conceito de «alojamento», na aceção do anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA, de forma estrita e não alargar o âmbito de aplicação dessa disposição às prestações que não constam da sua redação nem às que não estão intrinsecamente relacionadas com esse conceito.
- 28 Ora, a locação de lugares de amarração de embarcações, por um lado, não figura na redação do anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA e, por outro, não está intrinsecamente relacionada com o conceito de «alojamento», tendo como principal vocação permitir a imobilização e garantir a segurança das embarcações num cais.
- 29 Assim, afigura-se que o anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA não deve ser entendido no sentido de que permite que um Estado-Membro aplique uma taxa reduzida de IVA à locação de lugares de amarração de embarcações.
- 30 Além disso, tal interpretação é corroborada pelos objetivos prosseguidos pelo regime de taxas reduzidas de IVA.
- 31 A este respeito, importa recordar que há que reconhecer um amplo poder de apreciação ao legislador da União, uma vez que este é chamado, quando adota uma medida de natureza fiscal, a tomar opções de natureza política, económica e social, e a hierarquizar interesses divergentes ou a efetuar apreciações complexas (Acórdão de 7 de março de 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, n.º 54).
- 32 Neste contexto geral, importa precisar que, ao elaborar o anexo III da Diretiva IVA, o legislador da União pretendeu que os bens essenciais e os bens e serviços que correspondam a objetivos sociais ou culturais, desde que não apresentem ou apresentem poucos riscos de distorção da concorrência, pudessem ser objeto de uma taxa reduzida de IVA (Acórdão de 4 de junho de 2015, *Comissão/Reino Unido*, C-161/14, não publicado, EU:C:2015:355, n.º 25).

- 33 Mais concretamente, a concessão aos Estados-Membros, no ponto 12 desse anexo, da possibilidade de aplicar a taxa reduzida de IVA a diferentes formas de alojamento, nomeadamente de férias, e que responde assim a uma necessidade essencial de qualquer pessoa que se desloque, é suscetível de facilitar um amplo acesso às prestações em causa.
- 34 Ora, conceder a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA às prestações de locação de lugares de amarração de embarcações manifestamente não se justifica à luz de tal objetivo de ordem social, uma vez que as embarcações à vela e a motor, como as que estão em causa no processo principal, não servem, pelo menos a título principal, como lugar de alojamento.
- 35 Por último, contrariamente às dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação do anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA, como resulta do n.º 29 do presente acórdão, não viola o princípio da neutralidade fiscal.
- 36 Com efeito, esse princípio opõe-se a que, do ponto de vista do IVA, os bens ou prestações de serviços semelhantes que estejam em concorrência entre si sejam tratados de maneira diferente (Acórdão de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o., C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 47 e jurisprudência referida).
- 37 Ora, a este respeito, basta salientar que, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, os serviços de utilização de parques de campismo e de caravanismo, por um lado, e os serviços de locação de lugares de amarração de embarcações, por outro, cumprem funções diferentes e, como tal, não se encontram numa situação de concorrência uns com os outros.
- 38 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em conjugação com o anexo III, ponto 12, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a taxa reduzida de IVA, prevista nessa disposição, para a utilização de parques de campismo e de caravanismo não é aplicável à locação de lugares de amarração de embarcações.

Quanto às despesas

- 39 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 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o anexo III, ponto 12, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, para a utilização de parques de campismo e de caravanismo não é aplicável à locação de lugares de amarração de embarcações.

Assinaturas