

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

27 de setembro de 2012 (*)

«IVA — Isenção da locação de bens imóveis — Locação de superfícies comerciais — Serviços relacionados com a referida locação — Qualificação da operação para efeitos de IVA — Operação constituída por uma prestação única ou por várias prestações independentes»

No processo C-392/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), por decisão de 14 de julho de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 25 de julho de 2011, no processo

Field Fisher Waterhouse LLP

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: U. Lõhmus, presidente de secção, A. Rosas (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos e após a audiência de 20 de junho de 2012,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação da Field Fisher Waterhouse LLP, por N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, e M. Jones, barrister,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo do Reino Unido, por A. Robinson, na qualidade de agente, assistido por R. Hill, barrister,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo polaco, por M. Szpunar, na qualidade de agente,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e R. Lyal, 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 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor

acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Field Fisher Waterhouse LLP (a seguir «FFW») e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») relativo ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») cobrado sobre as prestações de serviços relacionadas com as superfícies comerciais locadas pela FFW.

Quadro jurídico

3 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA dispõe:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 Nos termos do artigo 2.º desta diretiva:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

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

5 O artigo 135.º desta diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

l) A locação de bens imóveis.

[...]»

6 Nos termos do artigo 137.º da mesma diretiva:

«1. Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações:

[...]

d) A locação de bens imóveis.

2. Os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1.

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do referido direito.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 A FFW é uma sociedade de advogados que arrendou escritórios em Londres (Reino Unido).

8 O contrato de locação celebrado entre a FFW e o seu locador estipula que as instalações

são arrendadas contra o pagamento de três tipos de rendas. Estas correspondem, em primeiro lugar, à ocupação das instalações, em segundo lugar, à quota-parte da FFW nos custos de seguro do edifício e, em terceiro, às prestações de serviços que, por força do referido contrato, são obrigatoriamente realizadas pelo locador. Este terceiro tipo de renda consiste em encargos devidos em contrapartida das prestações de serviços (a seguir «encargos locativos») que incluem, designadamente, o fornecimento de água, o aquecimento em todo o edifício, a reparação das estruturas e da maquinaria deste último (designadamente dos elevadores), a limpeza dos espaços comuns, bem como a vigilância do edifício. O contrato de locação estipula que, caso o locatário não pague estes três tipos de rendas, o locador pode rescindir esse contrato.

9 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o locador não exerceu o direito de que dispunha de optar pela tributação da locação dos edifícios, na aceção do artigo 137.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA. Por conseguinte, a locação do imóvel em causa no processo principal está isenta de IVA.

10 Os locadores também não faturaram o IVA relativo às prestações de serviços fornecidas à FFW, considerando que estas últimas estavam igualmente isentas de IVA.

11 A FFW considera que as referidas prestações de serviços, fornecidas pelo locador, constituem operações sujeitas ao IVA. Assim, a FFW apresentou aos Commissioners um pedido de reembolso do IVA que tinha pagado por essas prestações. Como os Commissioners indeferiram esse pedido pelo motivo principal de que a locação e as prestações de serviços em causa constituem, em seu entender, uma única prestação, isenta de IVA, a FFW interpôs recurso no órgão jurisdicional de reenvio. Neste último, a FFW alegou que as prestações de serviços que são objeto dos encargos locativos em causa no processo principal devem ser tratadas como operações sujeitas ao IVA.

12 Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A principal questão submetida no presente processo consiste em saber se os serviços prestados pelos locadores no âmbito de um contrato de locação celebrado com os seus locatários (a seguir 'serviços') devem ser considerados como um elemento de uma única prestação de um contrato de locação de um bem imóvel isenta de IVA, ou porque os serviços constituem objetivamente uma prestação única, economicamente indivisível, em conjunto com o contrato de locação, ou porque são 'acessórios' do contrato de locação, que constitui a prestação principal (a seguir 'prestação principal'). Ao apreciar esta questão, e à luz do acórdão [do Tribunal de Justiça de 11 de junho de 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Colet., p. I-4983], qual é a relevância do facto de os serviços poderem ser (mas que não são de facto) prestados por outras pessoas que não os locadores, ainda que, nos termos dos contratos de locação em questão, os locatários não tenham outra escolha que não seja receber os serviços dos locadores?

2) Ao determinar se existe uma prestação única, é relevante que a falta de pagamento pelo locatário dos encargos dos serviços permita ao locador não apenas recusar a prestação daqueles serviços mas igualmente rescindir o contrato de locação com o locatário?

3) Se a resposta à [primeira questão] for a de que a possibilidade de terceiros prestarem serviços diretamente ao locatário é relevante, tal facto constitui apenas um fator que irá contribuir para determinar se os serviços constituem uma prestação única, economicamente indivisível, que seria artificial separar, ou uma prestação acessória da prestação principal, ou constitui um fator determinante? Se for apenas um fator contributivo ou se não tiver qualquer relevância, que outros fatores são relevantes para determinar se os serviços são uma prestação acessória? Em especial, qual é a relevância de determinar se os serviços são prestados nas, ou em relação às,

instalações locadas que são objeto do contrato de locação, ou noutras partes do edifício?

4) Se a possibilidade de os serviços serem prestados por terceiros for relevante, é mais particularmente relevante que os serviços pudessem legalmente ser prestados por terceiros, mesmo que tal fosse na prática difícil de organizar ou acordar com o locador, ou a consideração relevante é a possibilidade ou a prática comum na prestação desses serviços?

5) Os serviços no presente processo representam uma variedade de serviços prestados como contrapartida de um pagamento único. Na eventualidade de alguns desses serviços (por exemplo, a limpeza de espaços comuns [ou a vigilância]) não fazerem parte de uma prestação única, economicamente indivisível, ou serem considerados como uma prestação acessória da prestação principal, mas outros serviços fizerem parte de uma prestação única, seria correto repartir o valor total da contrapartida entre os vários serviços, a fim de determinar a parte sujeita a imposto e a parte não sujeita? Em alternativa, seria correto considerar a variedade de serviços prestados como estando tão intimamente ligados entre si que constituem 'uma prestação única, economicamente indivisível, que seria artificial separar', constituindo em si mesmos uma prestação única diferente da locação de bens imóveis?»

Quanto às questões prejudiciais

13 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que, nas circunstâncias do litígio principal, a locação de bens imóveis e as prestações de serviços relacionadas com essa locação devem ser analisadas como constituindo uma prestação única, completamente isenta de IVA, ou várias prestações independentes, cuja sujeição ao IVA deve ser apreciada em separado. Esse órgão jurisdicional pretende saber, designadamente, qual a importância a atribuir, nessas circunstâncias, ao facto de que, por um lado, o contrato de locação estipula que o locatário deve aceitar as prestações de serviços realizadas pelo locador, embora pudesse, em princípio, obter pelo menos uma parte das referidas prestações de um terceiro, e de que, por outro, se o locatário não pagar os encargos locativos, o locador tem o direito de rescindir o contrato de locação. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se ainda sobre a maneira de proceder na hipótese de algumas das referidas prestações estarem isentas de IVA, tal como a prestação principal de locação de bens imóveis, estando outras sujeitas ao IVA, como prestações independentes.

14 Antes de mais, importa recordar que, para efeitos de IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdãos de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Colet., p. I-2697, n.º 22; de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Colet., p. I-11079, n.º 35; e de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Colet., p. I-12359, n.º 21).

15 Todavia, quando uma operação compreende vários elementos, coloca-se a questão de saber se se deve considerar que é constituída por uma prestação única ou por várias prestações distintas e independentes, que importa apreciar separadamente para efeitos de IVA. Na verdade, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes (acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 51).

16 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão

tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indivisível, que seria artificial separar (v., neste sentido, acórdãos de 27 de outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Colet., p. I-9433, n.º 22, e *Everything Everywhere*, já referido, n.os 24 e 25).

17 Por outro lado, esse é igualmente o caso quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (v., neste sentido, acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, *CPP*, C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30; *Part Service*, já referido, n.º 52; e de 10 de março de 2011, *Bog e o.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54).

18 Dado que, por um lado, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente e, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente dividida, para não se alterar o funcionamento do sistema do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações principais distintas ou uma prestação única (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *CPP*, n.º 29; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 20; *Aktiebolaget NN*, n.º 22; *Everything Everywhere*, n.os 21 e 22; e *Bog e o.*, n.º 53).

19 No entanto, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo para tal necessário tomar em consideração o conjunto das circunstâncias (v. acórdão *CPP*, já referido, n.º 27).

20 No quadro da cooperação instituída em virtude do artigo 267.º TFUE, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se o sujeito passivo fornece uma prestação única num caso específico e realizar todas as apreciações de facto definitivas a este respeito (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *CPP*, n.º 32; *Part Service*, n.º 54; *Bog e o.*, n.º 55; e despacho de 19 de janeiro de 2012, *Purple Parking e Airparks Services*, C-117/11, n.º 32). Todavia, incumbe ao Tribunal de Justiça fornecer aos referidos órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhes foi submetido (acórdão *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 23).

21 A este respeito, importa notar que resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que, no processo principal, o contrato de locação celebrado entre o locador e o locatário estipula que, além da locação das instalações ao locatário, o locador também oferece a este um certo número de prestações de serviços. Em contrapartida, o locatário está obrigado a pagar ao locador as rendas especificadas no referido contrato. Acresce que, no caso de falta de pagamento dessas rendas pelo locatário, o locador tem o direito de rescindir o contrato de locação.

22 Nestas condições, para que se possa considerar que todas as prestações que o locador fornece ao locatário constituem, para efeitos de IVA, uma prestação única, importa examinar se, no presente caso, as prestações fornecidas formam uma única prestação economicamente indivisível, que seria artificial separar, ou se são constituídas por uma prestação principal relativamente à qual as outras prestações têm carácter acessório.

23 Para os fins desse exame, o conteúdo de um contrato de locação pode constituir um indício importante ao apreciar o carácter único da prestação. No processo principal, parece que a razão económica da celebração desse contrato é não apenas a obtenção do direito de ocupar os locais em causa mas igualmente a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações de serviços. Assim, esse contrato de locação refere-se a uma prestação única, estipulada entre o locador e o

locatário. Por outro lado, há que notar que a locação de bens imóveis, bem como as prestações de serviços ligadas a esta, como as mencionadas no n.º 8 do presente acórdão, podem objetivamente constituir uma tal prestação. Com efeito, a obtenção das prestações de serviços em causa não pode ser considerada um fim em si mesmo para um locatário médio de instalações como as que estão em causa no processo principal, mas constitui o meio de beneficiar, nas melhores condições, da prestação principal, isto é, da locação de superfícies comerciais.

24 Na verdade, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal não são necessariamente abrangidas pelo conceito de locação de bens imóveis, como referido no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdãos de 13 de julho de 1989, Henriksen, 173/88, Colet., p. 2763, n.º 14, e de 4 de junho de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Colet., p. I-4629, n.º 38). No entanto, isto não significa de modo algum que essas prestações de serviços, que estão ligadas à locação de bens imóveis e cuja realização está prevista num contrato de locação, não possam constituir prestações acessórias ou ser indissociáveis da referida locação.

25 Sendo certo que, nas circunstâncias do processo principal, a inclusão de prestações de serviços no contrato de locação em causa milita a favor da existência de uma prestação única, importa sublinhar que o mero facto de uma prestação ser incluída num contrato de locação não pode, em si mesmo, constituir o fator determinante neste sentido. Assim, na hipótese de um contrato de locação prever prestações que, pela sua natureza, não podem ser objetivamente consideradas indissociáveis ou acessórias relativamente à prestação principal de locação de bens imóveis, mas que são independentes desta, por apresentarem apenas umnexo artificial com a referida prestação principal, essas prestações não fazem parte de uma prestação única de locação de bens imóveis, isenta de IVA. No processo principal, como foi constatado no n.º 23 do presente acórdão, a obtenção das prestações de serviços em causa não parece contudo constituir um fim em si mesmo para o locatário.

26 Quanto à incidência do facto de que um terceiro poderia, em princípio, fornecer certas prestações de serviços, importa salientar que a existência de tal possibilidade também não é determinante por si mesma. Com efeito, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a possibilidade de os elementos de uma prestação única serem, noutras circunstâncias, fornecidos isoladamente é inerente ao conceito de operação única composta, como resulta do n.º 15 do presente acórdão (v., neste sentido, despacho Purple Parking e Airparks Services, já referido, n.º 31).

27 Por último, na hipótese de as diferentes prestações de serviços serem efetuadas em contrapartida de uma renda global, mas algumas delas estarem isentas de IVA à semelhança da prestação principal, ao passo que outras estão sujeitas a IVA como prestações independentes, importa, nessa eventualidade, repartir entre as diferentes prestações de serviços os encargos locativos a elas respeitantes, para determinar a parte dos referidos encargos que deve ser sujeita a IVA e a que está isenta deste imposto.

28 Em face das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que a diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que uma locação de bens imóveis e as prestações de serviços ligadas a esta locação, como as que estão em causa no processo principal, podem constituir uma prestação única para efeitos de IVA. Nesse contexto, a faculdade atribuída ao locador no contrato de locação de o rescindir no caso de o locatário não pagar os encargos locativos constitui um indício que milita a favor da existência de uma prestação única, embora não seja, necessariamente, o fator determinante para os fins da apreciação da existência de tal prestação. Ao invés, a circunstância de que as prestações de serviços, como as que estão em causa no processo principal, poderiam, em princípio, ser fornecidas por terceiros não permite

concluir que estas não podem constituir, nas circunstâncias do processo principal, uma prestação única. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça no presente acórdão e atendendo às circunstâncias particulares desse processo, as operações em causa estão de tal modo ligadas que devem ser qualificadas de uma prestação única de locação de bens imóveis.

Quanto às despesas

29 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 (Sexta Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que uma locação de bens imóveis e as prestações de serviços ligadas a esta locação, como as que estão em causa no processo principal, podem constituir uma prestação única para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado. Nesse contexto, a faculdade atribuída ao locador no contrato de locação de o rescindir no caso de o locatário não pagar os encargos locativos constitui um indício que milita a favor da existência de uma prestação única, embora não seja, necessariamente, o fator determinante para os fins da apreciação da existência de tal prestação. Ao invés, a circunstância de que as prestações de serviços, como as que estão em causa no processo principal, poderiam, em princípio, ser fornecidas por terceiros não permite concluir que estas não podem constituir, nas circunstâncias do processo principal, uma prestação única. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça no presente acórdão e atendendo às circunstâncias particulares desse processo, as operações em causa estão de tal modo ligadas que devem ser qualificadas de uma prestação única de locação de bens imóveis.

Assinaturas

** Língua do processo: inglês.