

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

22 de janeiro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial — Diretiva 77/388/CEE — IVA — Isenções — Artigo 13.º, B, alínea b) — Conceito de 'locação de bens imóveis isenta' — Colocação à disposição, a título oneroso, de um estádio de futebol — Contrato de colocação à disposição com reserva para o proprietário de certos direitos e prerrogativas — Prestação pelo proprietário de diferentes serviços que representam 80% da indemnização contratualmente prevista»

No processo C-55/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela cour d'appel de Mons (Bélgica), por decisão de 31 de janeiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de fevereiro de 2014, no processo

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

contra

État belge,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: J. Malenovský, exercendo funções de presidente da Nona Secção, M. Safjan (relator) e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da régie communale autonome du stade Luc Varenne, por W. Panis, avocat,

¾ em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo grego, por I. Bakopoulos e V. Stroumpouli, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e M. Gijzen, na qualidade de agentes,

¾ em representação de la Comissão Europeia, por C. Soulay e L. Lozano Palacios, 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 do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a régie communale autonome du stade Luc Varenne (a seguir «régie») ao État belge a propósito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incidiu sobre a aquisição das instalações do estádio de futebol Luc Varenne, concretamente um montante de 1 350 001,79 euros.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º da Sexta Diretiva, incluído no título II desta, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O artigo 13.º desta diretiva, sob a epígrafe «Isenções no território do país», prevê no seu ponto B, sob a epígrafe «Outras isenções»:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados?Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A locação de bens imóveis, com exceção:

1. Das 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;

2. Da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

3. Da locação de equipamento a maquinaria de instalação fixa;

4. Da locação de cofres?fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação desta isenção;

[...]»

5 Esta disposição da Sexta Diretiva foi reproduzida, quase sem alterações, no artigo 135.º 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), que reformulou a Sexta Diretiva e as suas alterações sucessivas.

6 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva (atual artigo 168.º da Diretiva 2006/112) tem a seguinte redação:

«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 [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».

Direito belga

7 O artigo 19.º, n.º 1, do Código do imposto sobre o valor acrescentado, na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «Código do IVA»), prevê:

«É equiparada a uma prestação de serviço efetuada a título oneroso a utilização de um bem afeto à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, mais genericamente, para fins estranhos à atividade económica do sujeito passivo, sempre que, relativamente a esse bem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.»

8 O artigo 44.º, n.º 3, 2º, do Código do IVA prevê a isenção de IVA nas seguintes operações:

«A locação de bens imóveis por natureza, do mesmo modo que a utilização desses bens nas condições do artigo 19.º, n.º 1, com exceção:

a) das prestações de serviços seguintes:

¾ colocação à disposição de áreas para estacionamento de veículos;

¾ colocação à disposição de lugares para o depósito de móveis;

¾ as operações de alojamento em hotéis ou em estabelecimentos semelhantes;

¾ colocação à disposição de áreas para parques de campismo;

b) da locação financeira de imóveis concedida por uma empresa de locação financeira de imóveis ou o chamado contrato de locação financeira imobiliária, quando essa empresa constrói, manda construir ou adquire, com aplicação do imposto, o edifício objeto do contrato e o adquirente toma esse bem em locação para o utilizar no exercício de uma atividade sujeita a imposto; o Rei define os requisitos a que deve obedecer o contrato de locação financeira de imóveis, no que respeita à duração do contrato, à natureza e à finalidade dos bens que dele são objeto, bem como os direitos e as obrigações do adquirente;

c) da locação de cofres fortes.»

9 O artigo 45.º, n.º 1, 1º, do Código IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos podem deduzir do imposto de que são devedores os impostos que oneraram os bens e os serviços que lhe foram fornecidos, os bens que tiverem importado e as aquisições intracomunitárias de bens que tiverem efetuado, desde que os utilize para efetuar:

1º operações tributadas [...]»

10 O artigo 1.º do Decreto Real n.º 3, de 10 de dezembro de 1969, relativo às deduções para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, dispõe:

«1. Sem prejuízo da aplicação do artigo 45.º, n.os 1 bis, 2 e 3, do Código do [IVA], o sujeito passivo procede, nas condições previstas nos artigos 2.º e 4.º do presente decreto, à dedução dos impostos que incidem sobre os bens e serviços que destina à realização das operações previstas no artigo 45.º, n.º 1, 1.º a 5.º, do código.

Quando, no exercício da sua atividade económica, o sujeito passivo realizar outras operações que não permitem a dedução, para efeitos de determinação das deduções, aplica-se o disposto nos artigos 46.º e 48.º do código e nos artigos 12.º a 21.º do presente decreto.

2. Não é em caso algum dedutível o imposto que incide sobre os bens e serviços que o sujeito passivo destina a utilização privada ou a fins alheios à sua atividade económica.

Quando um bem ou serviço se destina a ser afeto parcialmente a tais fins, a dedução é excluída na medida dessa afetação. Esta medida é determinada pelo sujeito passivo, sob fiscalização da Administração.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 A régie tem a exploração do estádio de futebol Luc Varenne, por cuja aquisição teve de pagar o montante de 6 428 579,97 euros, a que acresceu IVA num montante de 1 350 001,79 euros.

12 Em 25 de agosto de 2003, a régie celebrou com o Royal Football Club de Tournai ASBL (a seguir «RFCT») uma convenção nos termos da qual o RFCT tem o direito de utilizar, mediante remuneração, as instalações do estádio de futebol Luc Varenne.

13 A régie deduziu a totalidade do IVA que onerou a aquisição das referidas instalações.

14 Na sequência de duas inspeções efetuadas na sede da régie em 2004 e 2006, a Administração Tributária belga considerou que a régie realizava vários tipos de operações do ponto de vista do IVA, concretamente:

¾ operações sujeitas a IVA e que dão o direito a deduzir o IVA pago a montante;

¾ operações fora do âmbito de aplicação de IVA que não dão direito à dedução do IVA pago a montante, como a colocação à disposição do RFCT, a título gratuito, e sem contrapartida, de determinadas instalações do estádio de futebol Luc Varenne; e

¾ operações isentas de IVA e, por consequência, não dando direito à dedução do IVA pago a montante.

15 A Administração Tributária belga entendeu, assim, que a colocação à disposição de determinadas instalações do referido estádio a favor do RFCT nos termos da convenção

celebrada com a régie deve ser considerada uma locação de bens imóveis e, por isso, deve ser isenta do IVA nos termos do artigo 44.º, n.º 3, 2.º, do Código do IVA.

16 No auto elaborado em 22 de dezembro de 2006, a Administração Tributária belga salientou que uma análise das atividades da régie de acordo com o método de afetação real provava que a régie só podia deduzir o IVA pago a montante até 36%, de acordo com a técnica de cálculo proporcional da dedução do IVA prevista no artigo 46.º, n.º 2, do Código do IVA.

17 Em 10 de janeiro de 2007, a Administração Tributária belga emitiu um aviso de cobrança exigindo à régie o pagamento do IVA pela parte que esta erradamente deduziu, concretamente, um montante de 864 001,15 euros, e ainda de uma coima de um montante de 86 400 euros e juros de mora.

18 A régie contestou este aviso de cobrança no tribunal de première instance de Mons que, por sentença de 12 de maio de 2011, entendeu que a colocação à disposição pela régie de determinadas instalações do estádio de futebol Luc Varenne a favor do RFCT devia ser qualificada de locação de bens imóveis e que a Administração tinha corretamente recusado a dedução do imposto pago a montante. A régie interpôs recurso desta decisão para a cour d'appel de Mons.

19 Tendo considerado que a decisão da causa submetida à sua apreciação exige uma interpretação de determinadas disposições da Sexta Diretiva, a cour d'appel de Mons decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Pode a disponibilização das instalações de uma infraestrutura desportiva utilizada para fins exclusivamente futebolísticos, entendida como a faculdade de utilização e de exploração ocasional do campo de jogo do estádio de futebol (o terreno), bem como dos balneários para os jogadores e os árbitros até um máximo de 18 dias por época desportiva (uma época desportiva tem início em 1 de julho de cada ano civil e termina em 30 de junho do ano seguinte), ser considerada uma locação de bens imóveis isenta na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva [artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva 2006/112], quando o concedente do direito de utilização e de exploração:

¾ dispõe da plena e total faculdade de conferir direitos idênticos a outras pessoas singulares ou coletivas à sua escolha fora dos 18 dias acima referidos;

¾ dispõe do direito de aceder a qualquer momento às referidas instalações, sem acordo prévio do concessionário do direito de utilização e de exploração, a fim, nomeadamente, de garantir a sua correta utilização e de se precaver contra qualquer dano, com a única condição de não perturbar o decurso normal das competições desportivas;

¾ mantém, além disso, um direito de controlo permanente do acesso às instalações, inclusive durante o seu período de utilização pelo RFCT;

¾ reclama uma indemnização [fixa] de 1 750 euros por dia de utilização do campo de jogo, dos balneários, da utilização do bar, do serviço de portaria, de vigilância e de controlo de todas as instalações, representando o montante reclamado convencionalmente o direito de acesso ao terreno de futebol até ao limite de 20% e, em 80%, a contraprestação dos diferentes serviços de manutenção, de limpeza, de [conservação] (corte da relva, sementeira, etc.) e de adequação do campo de jogo às normas e prestações de serviços acessórios, fornecidas pelo concedente do direito de utilização e de exploração [...]?»

Quanto à questão prejudicial

20 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a colocação à disposição, a título oneroso, de um estádio de futebol, nos termos de um contrato que reserva para o proprietário determinados direitos e prerrogativas e que prevê a prestação, por este, de diferentes serviços, como serviços de manutenção, de limpeza, de conservação e de adequação às normas, que representam 80% da indemnização contratualmente prevista, constitui uma «locação de bens imóveis» na aceção desta disposição.

21 Segundo jurisprudência constante, a característica fundamental do conceito de «locação de bens imóveis», na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e mediante remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito. Para apreciar se uma determinada convenção responde a esta definição, devem tomar-se em consideração todas as características da operação e as circunstâncias em que se desenvolve. A este respeito, o elemento decisivo é a natureza objetiva da operação em causa, independentemente da qualificação que lhe atribuem as partes (acórdão MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, n.º 46 e jurisprudência referida).

22 Importa recordar também que, para haver locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, importa 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 pessoas (acórdão Medicom e Maison Patrice Alard, C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, n.º 26 e jurisprudência referida).

23 O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, e os seus termos são, portanto, de interpretação estrita. Na falta de um dos requisitos enunciados no número anterior, esta disposição não pode ser aplicada por analogia com fundamento em que é a uma locação na aceção desta disposição que se assemelha mais a utilização do bem imóvel em causa (v., neste sentido, acórdão Medicom e Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, n.º 27).

24 Em princípio, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, cuja competência é exclusiva no que toca à apreciação dos factos, determinar, atendendo às circunstâncias próprias do caso, as características essenciais da operação em causa, para procederem à sua qualificação à luz da Sexta Diretiva (v., designadamente, neste sentido, acórdão Medicom e Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, n.º 33 e jurisprudência referida).

25 No que toca, em particular, à qualificação da utilização de instalações desportivas, o Tribunal de Justiça salientou já que as prestações ligadas à prática do desporto e da educação física devem, na medida do possível, ser consideradas conjuntamente (acórdão Stockholm Lindöpark, C?150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

26 Deste modo, em relação à locação de um terreno de golfe, o Tribunal de Justiça esclareceu que a atividade de gestão de um terreno de golfe implica não apenas a colocação passiva do terreno à disposição mas igualmente um grande número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do prestador, bem como a colocação à disposição de outras instalações, não podendo a locação do terreno de golfe, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, constituir a prestação preponderante (acórdão Stockholm

Lindöpark, EU:C:2001:34, n.º 26).

27 É certo que as circunstâncias no processo principal são diversas das que caracterizam a operação em causa no processo que deu origem ao acórdão Stockholm Lindöpark (EU:C:2001:34), dado que, em primeiro lugar, no processo principal, se trata de uma utilização «coletiva» das instalações por um clube, e não de um acesso individual dos jogadores; em segundo lugar, essa utilização é repetida e prolongada e, em princípio, exclusiva durante os dias estipulados; em terceiro lugar, as funções e as prerrogativas da régie enquanto locadora afiguram-se, em parte, tributárias das necessidades inerentes à exploração, para fins locativos, de instalações desportivas que podem acolher um amplo leque de formações e de indivíduos.

28 Deve considerar-se, contudo, que a decisão de reenvio não apresenta, sem prejuízo da apreciação dos factos pelo órgão jurisdicional de reenvio, circunstâncias tão específicas que permitam concluir que a utilização do terreno de futebol constitui a prestação preponderante do acordo, caracterizando esta como locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

29 Nas circunstâncias do caso em apreço no processo principal, parece tratar-se da prestação, pela régie, de um serviço mais complexo de acesso às instalações desportivas, ocupando-se a régie da supervisão, gestão, manutenção e limpeza dessas instalações.

30 No que toca, em primeiro lugar, à supervisão, concretamente os direitos de acesso às instalações desportivas e de fiscalização desse acesso atribuídos à régie, não pode, só por si excluir a qualificação da operação em causa no processo como locação na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva. Esses direitos podem justificar-se como modo de garantir que a utilização das referidas instalações pelos locatários não seja perturbada por terceiros. Com efeito, o Tribunal de Justiça já precisou que a existência de limitações ao direito de ocupar os locais locados não impede que esta ocupação exclua qualquer outra pessoa à qual a lei ou o contrato não confirmam o poder de invocar um direito sobre o bem que é objeto do contrato de locação (acórdão Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, n.º 25).

31 Em circunstâncias como as do processo principal, os direitos de acesso às instalações desportivas e de fiscalização desse acesso parecem, contudo, dar lugar, através de um serviço de portaria, a uma presença permanente de representantes da régie nas referidas instalações, o que pode constituir um indício que permite considerar que o papel da régie é mais ativo do que o que resultaria de uma locação de bens imóveis na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

32 No respeitante, em segundo lugar, aos serviços de gestão, de manutenção e de limpeza, parece serem, na sua maioria, efetivamente necessários para permitir que as instalações em causa estejam aptas para a utilização a que se destinam, ou seja, as manifestações desportivas, mais concretamente, jogos de futebol nos termos da regulamentação desportiva aplicável.

33 Há, pois, que considerar que as instalações necessárias para aquele efeito são — mediante os serviços de conservação e de adequação às normas indicadas — colocadas à disposição do RFCT em condições que permitem a sua utilização para os fins contratados e que a garantia de acesso às referidas instalações para esse efeito preciso constitui a prestação característica da operação em causa no processo principal (v., designadamente, por analogia, acórdãos Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.os 51 e 52; Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 23; e RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 22).

34 A este respeito, o valor económico dos diferentes serviços prestados, representando estes,

segundo a decisão de reenvio, 80% da indemnização contratualmente prevista, constitui também um indício para qualificar o acordo em causa no processo principal no seu conjunto de prestação de serviços e não de locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

35 Assim sendo, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se todos os serviços propostos pela régie são efetivamente necessários para permitir o acesso às instalações desportivas para os fins contratualmente previstos, ou seja, exclusivamente futebolísticos.

36 Por último, no que respeita à duração do gozo do bem em causa, que é um elemento essencial do contrato de locação, importa recordar, por um lado, que o Tribunal de Justiça teve já a oportunidade de declarar que, no caso de um campo de golfe, esta pode ser limitada (acórdão Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, n.º 27).

37 Por outro lado, resulta da jurisprudência que o referido gozo não deve, em princípio, ter carácter apenas ocasional e temporário (v., neste sentido, acórdão Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, n.º 24).

38 Nas circunstâncias em causa no processo principal, a duração do gozo especificado no contrato de colocação à disposição refere-se, no máximo, a 18 dias por época futebolística, duração que não é *a priori* negligenciável. O órgão jurisdicional de reenvio deverá, contudo, apreciar se, à luz de todas as circunstâncias, não é mais correto qualificar o gozo estipulado de ocasional e temporário, o que constituiria um indício complementar que leva a considerar que há que qualificar o acordo em causa no processo principal, no seu conjunto, de prestação de serviços em vez de locação de um bem imóvel. A este respeito, importa verificar se, como alega o Governo belga, as instalações do estádio de futebol Luc Varenne são, no espírito do contrato, efetivamente colocadas à disposição do RFCT de forma menos esporádica ou se, como afirma a régie, o gozo efetivo se limita só aos jogos de futebol.

39 À luz do exposto, há que responder à questão submetida que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a colocação à disposição, a título oneroso, de um estádio de futebol, em virtude de um contrato que reserva para o proprietário determinados direitos e prerrogativas e prevê a prestação, por este, de diferentes serviços, como serviços de manutenção, de limpeza, de conservação e de adequação às normas, que representam 80% da indemnização contratualmente prevista, não constitui, em princípio, uma «locação de bens imóveis» na aceção dessa disposição. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio qualificá-lo.

Quanto às despesas

40 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 (Nona Secção) declara:

O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta 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, deve ser interpretado no sentido de que a colocação à disposição, a título oneroso, de um estádio de futebol, em virtude de um contrato que reserva para o proprietário determinados direitos e prerrogativas e prevê a prestação, por este, de diferentes serviços, como serviços de manutenção, de limpeza, de conservação e de adequação às normas, que representam 80% da indemnização contratualmente prevista, não constitui, em princípio, uma «locação de bens imóveis» na

aceção dessa disposição. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio qualificá-lo.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.