

62019CJ0931

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

3 de junho de 2021 (*1)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 43.o e 45.o — Diretiva 2006/112/CE, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE — Artigos 44.o, 45.o e 47.o — Prestação de serviços — Lugar de conexão fiscal — Conceito de “estabelecimento estável” — Arrendamento de um imóvel situado num Estado?Membro — Proprietário de um bem imóvel com sede social na ilha de Jersey»

No processo C?931/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), por Decisão de 20 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de dezembro de 2019, no processo

Titanium Ltd

Finanzamt Österreich, anteriormente Finanzamt Wien,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, E. Juhász (relator) e C. Lycourgos, juízes,

advogado?geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

—

em representação do Governo austríaco, por A. Posch, F. Koppensteiner e J. Schmoll, na qualidade de agentes,

—

em representação da Comissão Europeia, por L. Mantl 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

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 2006, L 347, p. 1), e da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva 2006/112 alterada»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Titanium Ltd, com sede em Jersey, ao Finanzamt Österreich, anteriormente Finanzamt Wien (Serviço de Finanças de Viena, Áustria) (a seguir «Administração Fiscal»), a respeito da tributação em imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de rendimentos locativos de um imóvel sito na Áustria, relativos aos exercícios de 2009 e 2010.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112/CE

3

O título V da Diretiva 2006/112, com a epígrafe «Lugar das operações tributáveis», incluía um capítulo 3, intitulado «Lugar das prestações de serviços», no qual se encontravam os artigos 43.o a 59.o desta diretiva.

4

O artigo 43.o da Diretiva 2006/112 dispunha:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

5

Nos termos do artigo 45.o desta diretiva:

«O lugar das prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitetos e de gabinetes técnicos de fiscalização, é o lugar onde o bem está situado.»

6

Segundo o artigo 193.o da Diretiva 2006/112:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.o a 199.o e 202.o»

7

O artigo 194.o da referida diretiva dispunha:

«1. Quando as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis forem efetuadas por sujeitos passivos que não se encontrem estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido, os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços.

2. Os Estados-Membros determinam as condições de aplicação do disposto no n.o 1.»

8

O artigo 196.o da mesma diretiva previa:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.o, ou pelos destinatários de serviços a que se referem os artigos 44.o, 47.o, 50.o, 53.o, 54.o e 55.o que estejam registados para efeitos do IVA no território do Estado-Membro em que o imposto é devido, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.»

Diretiva 2006/112 alterada

9

A Diretiva 2008/8 alterou, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010, a Diretiva 2006/112, em especial as disposições incluídas no capítulo 3 do seu título V, bem como o seu artigo 196.o

10

O artigo 44.o da Diretiva 2006/112 alterada dispõe:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

11

O artigo 45.o desta diretiva prevê:

«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. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.»

12

O artigo 47.o da referida diretiva tem a seguinte redação:

«O lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel.»

13

Os artigos 193.o e 194.o da Diretiva 2006/112 são iguais aos artigos 193.o e 194.o da Diretiva 2006/112.

14

Nos termos do artigo 196.o da Diretiva 2006/112 alterada:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.o, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado?Membro.»

Regulamento de Execução (UE) n.o 282/2011

15

O considerando 14 do Regulamento de Execução (UE) n.o 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), enuncia:

«A fim de garantir a aplicação uniforme das regras relativas ao lugar onde são efetuadas as operações tributáveis, importa clarificar conceitos como o de sede da atividade económica, estabelecimento estável, domicílio ou residência habitual. Tendo embora em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a utilização de critérios tanto quanto possível claros e objetivos deverá facilitar a aplicação prática destes conceitos.»

16

O artigo 11.o deste regulamento de execução dispõe:

«1. Para a aplicação do artigo 44.o da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por “estabelecimento estável” qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.o do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.

2. Para a aplicação dos artigos a seguir indicados, entende-se por “estabelecimento estável” qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.o do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece:

a)

Artigo 45.o da Diretiva 2006/112/CE;

b)

A partir de 1 de janeiro de 2013, segundo parágrafo do n.o 2 do artigo 56.o da Diretiva 2006/112/CE;

c)

Até 31 de dezembro de 2014, artigo 58.o da Diretiva 2006/112/CE;

d)

Artigo 192.o?A da Diretiva 2006/112/CE.

3. O facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável.»

17

Em conformidade com o seu artigo 65.o, o Regulamento de Execução n.o 282/2011, que entrou em vigor no vigésimo dia da sua publicação, ou seja, em 12 de abril de 2011, tornou-se aplicável a partir de 1 de julho de 2011.

Direito austríaco

18

O § 19, n.o 1, da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei de 1994, Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, BGBl. 663/1994; a seguir «UStG»), na redação aplicável até 31 de dezembro de 2009, dispunha:

«Sujeitos passivos do imposto são o empresário, nos casos referidos no § 1, n.o 1, pontos 1 e 2, e o emitente da fatura, nos casos referidos no § 11, n.o 14.

No caso de outras prestações (com exceção da tolerância a título oneroso da utilização das estradas federais) e no caso de fornecimento de obras, o imposto é devido pelo beneficiário da prestação quando:

—

o empresário prestador não tiver domicílio (sede), nem residência habitual, nem estabelecimento estável [Betriebsstätte] no território nacional e

—

o beneficiário da prestação for um empresário ou uma pessoa coletiva de direito público.

O empresário prestador é responsável pelo imposto.»

19

O § 19, n.o 1, da UStG, na versão aplicável a partir de 1 de janeiro de 2010, tem a seguinte redação:

«Sujeitos passivos do imposto são o empresário, nos casos referidos no § 1, n.o 1, pontos 1 e 2, e o emitente da fatura, nos casos referidos no § 11, n.o 14.

No caso de outras prestações (com exceção da tolerância a título oneroso da utilização das estradas federais) e no caso de fornecimento de obras, o imposto é devido pelo beneficiário da prestação quando:

–

o empresário prestador não tiver domicílio (sede), nem residência habitual, nem estabelecimento estável [Betriebsstätte] no território nacional que intervenha na operação e

–

o beneficiário da prestação for um empresário no sentido do § 3a, n.o 5, pontos 1 e 2, ou uma pessoa coletiva de direito público que não seja uma empresa no sentido do § 3a, n.o 5, ponto 3.

O empresário prestador é responsável pelo imposto.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

20

A Titanium é uma sociedade cuja sede social e direção se encontram em Jersey e cujo objeto social é a gestão imobiliária, a gestão de património e a gestão de habitações e de alojamentos.

21

Durante os exercícios de 2009 e 2010, esta sociedade arrendou um imóvel com sujeição a IVA, de que era proprietária em Viena (Áustria), a dois empresários austríacos.

22

Para efetuar estas operações, que eram as únicas da Titanium na Áustria, esta sociedade mandatou uma sociedade austríaca de administração de imóveis para servir de intermediário entre os prestadores de serviços e os fornecedores, faturar as rendas e os custos de exploração, manter os registos comerciais e preparar os dados da declaração de IVA. O mandatário não efetuava essas prestações no imóvel pertencente à Titanium.

23

No entanto, a Titanium manteve os poderes para celebrar e cessar os arrendamentos, para determinar as condições económicas e jurídicas dos mesmos, para proceder a investimentos e reparações e organizar o seu financiamento, para contratar terceiros para prestarem outros serviços a montante e, por último, para selecionar, designar e supervisionar a própria sociedade de administração de imóveis.

24

Apesar de a Titanium ter considerado que não era devedora do IVA a título da sua atividade de locação do imóvel, por não dispor, na Áustria, de um estabelecimento estável, a Administração

Fiscal considerou que um bem imóvel arrendado constitui um estabelecimento estável e, consequentemente, fixou um montante de IVA a cargo dessa sociedade relativo aos exercícios de 2009 e 2010.

25

A Titanium interpôs recurso das decisões da Administração Fiscal para o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), alegando que, na falta de pessoal, o imóvel que alugava não podia ser considerado um estabelecimento estável.

26

Por seu turno, a Administração Fiscal sublinhou que, segundo as Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Diretivas de 2000 Relativas ao Imposto sobre o Volume de Negócios), um empresário que, no território austríaco, é proprietário de um imóvel que dá de arrendamento com sujeição a IVA deve ser tratado como empresário nacional e que o beneficiário da prestação não é o sujeito passivo do imposto. Assim, existiria sempre um estabelecimento estável em caso de arrendamento de um bem imóvel.

27

A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a disposição nacional aplicável é o § 19, n.º 1, da UStG, que prevê que a dívida fiscal é transferida para o beneficiário da prestação quando o empresário não explora a sua empresa no território nacional ou aí não possui um estabelecimento estável (Betriebsstätte), e esclarece que esta disposição transpõe não só o artigo 196.º da Diretiva 2006/112 mas também o seu artigo 194.º

28

Aquele órgão jurisdicional salienta igualmente que resulta dos Acórdãos de 17 de julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), e de 7 de maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), que o conceito de «estabelecimento estável» pressupõe que o prestador deve dispor, de forma concreta, do seu próprio pessoal e que o recurso ao pessoal de outra empresa mandatada não basta para caracterizar a existência desse conceito.

29

A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que vários tribunais fiscais alemães consideraram que, embora não utilize nenhum meio humano, se pode considerar que um parque eólico constitui um estabelecimento estável se esse parque tiver um valor significativo e um grau máximo de estabilidade. Indica que, todavia, até hoje, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha) não proferiu nenhuma decisão a este respeito.

30

O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, assim, sobre o conceito de «estabelecimento estável» relativamente a uma atividade que, como a que está em causa no processo principal, não usa nenhum meio técnico e humano para a sua execução.

31

Foi nestas condições que o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o conceito de “estabelecimento estável” ser entendido no sentido de que devem existir sempre meios pessoais e meios técnicos e, em consequência, deve existir obrigatoriamente no estabelecimento pessoal próprio do prestador de serviços, ou, no caso concreto do arrendamento sujeito a IVA de imóveis situados no território do Estado? Membro que consiste numa prestação de simples tolerância, pode considerar-se que o imóvel é um “estabelecimento estável” mesmo sem dispor de meios pessoais?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade da questão

32

O Governo austríaco alega que o artigo 45.o da Diretiva 2006/112 e o artigo 47.o da Diretiva 2006/112 alterada, que preveem que o lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel é o lugar onde o imóvel está situado, são aplicáveis ao processo principal, mas não o artigo 43.o da Diretiva 2006/112 e o artigo 44.o da Diretiva 2006/112 alterada.

33

Daqui deduz que o artigo 194.o da Diretiva 2006/112 e o artigo 194.o da Diretiva 2006/112 alterada são aplicáveis ao processo principal e não, como sugere o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 196.o da Diretiva 2006/112 e o artigo 196.o da Diretiva 2006/112 alterada.

34

A este respeito, a República da Áustria alega que o artigo 194.o da Diretiva 2006/112 e o artigo 194.o da Diretiva 2006/112 alterada instituem um direito de opção dos Estados? Membros atribuindo-lhes a faculdade de determinar as condições de aplicação daquelas disposições, podendo decidir transferir ou não a dívida fiscal para o beneficiário da prestação, pelo que a opção feita pelo legislador austríaco torna a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio sem objeto.

35

Daí conclui que o conceito de «estabelecimento estável» não tem relação com o processo principal, o que justifica que o pedido de decisão prejudicial seja declarado inadmissível.

36

A este respeito, importa referir que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre este e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.o TFUE, o juiz nacional a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas digam respeito à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 29 de abril de 2021, Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, C-383/19, EU:C:2021:337, n.o 29 e jurisprudência referida).

37

Daqui resulta que as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. A rejeição, pelo Tribunal de Justiça, de um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 1 de outubro de 2020, Úrad špeciálnej prokuratúry, C?603/19, EU:C:2020:774, n.o 28 e jurisprudência referida).

38

No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio indicou, num documento de 19 de agosto de 2020 comunicado ao Tribunal de Justiça, que a questão que lhe foi submetida incide, em termos gerais, sobre a interpretação do conceito de «estabelecimento estável» constante da Diretiva 2006/112 e do Regulamento de Execução n.o 282/2011 e que esta questão não contém nenhuma referência concreta ao artigo 194.o nem ao artigo 196.o da mesma diretiva. Sublinha que a questão de saber se o processo principal está abrangido por um ou outro destes artigos é, em definitivo, acessória, dado que ambos os artigos suscitam a questão de saber em que Estado está estabelecido o sujeito passivo, o que implica que, em ambos os casos, há que decidir se existe ou não um estabelecimento estável.

39

Por conseguinte, a posição jurídica da República da Áustria não é a única interpretação que pode ser acolhida, pelo que não pode tornar a questão prejudicial inadmissível.

Quanto ao mérito

40

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um imóvel arrendado num Estado-Membro constitui um estabelecimento estável, na aceção do artigo 43.o da Diretiva 2006/112 e dos artigos 44.o e 45.o da Diretiva 2006/112 alterada, em circunstâncias em que o proprietário desse imóvel não dispõe do seu próprio pessoal para executar a prestação relacionada com o arrendamento.

41

A título preliminar, importa observar que o órgão jurisdicional de reenvio não esclarece se pretende examinar se esse imóvel pode ser qualificado de estabelecimento estável de um sujeito passivo que recebe ou, pelo contrário, presta serviços relacionados com o arrendamento de que é objeto. No entanto, é possível responder à questão prejudicial tendo em conta estas duas hipóteses.

42

O conceito de «estabelecimento estável», segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, exige uma consistência mínima, pela reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários a determinadas prestações de serviços. Por conseguinte, pressupõe um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis, de forma autónoma, as prestações de serviços consideradas (Acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, n.o 54 e jurisprudência

referida). Concretamente, uma estrutura sem pessoal próprio não pode ser abrangida por este conceito de «estabelecimento estável» (v., neste sentido, Acórdão de 17 de julho de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, n.o 19).

43

Esta jurisprudência é corroborada pelo artigo 11.o do Regulamento de Execução n.o 282/2011, nos termos do qual um estabelecimento estável se caracteriza, nomeadamente, por uma estrutura adequada, «em termos de recursos humanos e técnicos». Embora seja verdade que este regulamento de execução só se tornou aplicável, por força do seu artigo 65.o, a partir de 1 de julho de 2011 e não se aplica, portanto, *ratione temporis*, ao processo principal, o considerando 14 do referido regulamento de execução enuncia que este visa clarificar certos conceitos, incluindo o conceito de «estabelecimento estável» tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

44

No caso em apreço, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a recorrente no processo principal não dispõe de pessoal próprio na Áustria e que as pessoas encarregadas de determinadas funções de gestão foram contratualmente mandatadas por essa sociedade, tendo esta reservado para si todas as decisões importantes relativas ao arrendamento do imóvel em questão.

45

Ora, um imóvel que não disponha de nenhum recurso humano que o torne capaz de agir de forma autónoma não preenche manifestamente os critérios estabelecidos pela jurisprudência para ser qualificado de estabelecimento estável, na aceção tanto da Diretiva 2006/112 como da Diretiva 2006/112 alterada.

46

Tendo em conta o que precede, há que responder à questão submetida no sentido de que não constitui um estabelecimento estável, na aceção do artigo 43.o da Diretiva 2006/112 e dos artigos 44.o e 45.o da Diretiva 2006/112 alterada, um imóvel dado de arrendamento num Estado-Membro, em circunstâncias em que o proprietário desse imóvel não dispõe do seu próprio pessoal para executar a prestação relacionada com o arrendamento.

Quanto às despesas

47

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 (Décima Secção) declara:

Não constitui um estabelecimento estável, na aceção do artigo 43.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e dos artigos 44.o e 45.o da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva

2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, um imóvel dado de arrendamento num Estado-Membro, em circunstâncias em que o proprietário desse imóvel não dispõe do seu próprio pessoal para executar a prestação relacionada com o arrendamento.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: alemão.