Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

16 de abril de 2015*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Locação de um bem imóvel — Fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como gestão de resíduos — Contratos entre o locador e os fornecedores destes bens e serviços — Prestações fornecidas ao locatário consideradas como efetuadas pelo locador — Encargos locativos — Determinação do valor tributável — Possibilidade de incluir os encargos locativos no valor tributável dos serviços de locação — Operação constituída por uma prestação única ou por várias prestações independentes»

No processo C-42/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 22 de outubro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de janeiro de 2014, no processo

Minister Finansów

contra

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 27 de novembro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Minister Finansów, por T. Tratkiewicz e J. Kaute, na qualidade de agentes,

— em representação da Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, por K. Przygodzka e A. Fajt, na qualidade de agentes, assistidos por K. Warfołomiejew, radca prawny, e Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

— em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: polaco.

— em representação do Governo grego, por K. Nasopoulou, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. Beeko, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por Ł. Habiak e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-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), conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças) à Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Agência militar para a habitação de Varsóvia, a seguir «Wojskowa Agencja Mieszkaniowa») a respeito de uma informação vinculativa do Minister Finansów, de 21 de junho de 2011, que rejeita o modo de cálculo e de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicado por esta última aos bens entregues e serviços prestados no contexto da locação de bens imóveis.

Quadro jurídico

Direito da União

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 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 O artigo 15.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«São equiparados a 'bens corpóreos' a eletricidade, o gás, o calor ou o frio e similares.»

6 O artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva enuncia:

«Entende-se por 'prestação de serviços' qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

7 O artigo 73.º da Diretiva IVA estabelece:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

Direito polaco

8 O artigo 7.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. n.º 54, posição 535), de 11 de março de 2004, dispõe:

«Para efeitos do disposto no artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, entende-se por entrega de bens a transferência da capacidade de dispor dos bens como proprietário [...]»

9 O artigo 8.º, n.º 1, desta lei especifica:

«Para efeitos do disposto no artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, entende-se por prestação de serviços qualquer prestação efetuada a favor de uma pessoa singular ou coletiva, ou de uma entidade sem personalidade jurídica, que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 7.º [...]»

10 O artigo 29.º, n.º 1, da mesma lei tem a seguinte redação:

«O valor tributável é constituído pelo volume de negócios, com exceção do previsto nos n.ºs 2 a 21 e nos artigos 30.° a 32.°, 119.° e 120.°, n.ºs 4 e 5. O volume de negócios corresponde ao montante devido pelas vendas, diminuído do valor dos impostos que recaem sobre aquelas. O montante devido engloba a totalidade da prestação devida pelo adquirente ou por um terceiro. O volume de negócios aumenta em medida correspondente aos subsídios, subvenções ou outros apoios de natureza semelhante recebidos, deduzidos os impostos que sobre esses recaiam, que tenham influência direta sobre o preço (o montante devido) dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa é uma pessoa coletiva de direito público encarregada, nomeadamente, de dar de arrendamento os bens imóveis do Estado que lhe foram confiados. No âmbito dessa atividade, procede à refaturação de prestações relativas, por um lado, ao fornecimento de alguns bens de base, a saber, a eletricidade, o aquecimento e a água, e, por outro, à gestão de resíduos, transferindo para o locatário as despesas por si suportadas na compra de tais bens e serviços a terceiros fornecedores. No que respeita aos bens, a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa fatura ao locatário pagamentos antecipados cujo valor é determinado no contrato de locação através da aplicação da taxa de tributação aplicável a cada um dos bens e, um ano depois, retifica as contas em função do consumo efetivo de eletricidade, aquecimento e água do locatário.

12 Tendo as taxas do IVA aumentado a partir de 1 de janeiro de 2011, a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa questionou-se sobre quais as taxas aplicáveis aos montantes faturados a partir dessa data, quer para exigir o saldo em dívida aos locatários, quer para corrigir o excesso cobrado. A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa apresentou ao Minister Finansów um pedido de informação vinculativa, indicando quais as taxas que julgava aplicáveis.

13 Na sua informação vinculativa de 21 de junho de 2011, o Minister Finansów considerou que o modo de cálculo do IVA defendido pela Wojskowa Agencja Mieszkaniowa era errado e salientou que o fornecimento de bens de base e a gestão de resíduos faziam parte de um conjunto que constitui uma

prestação única, a saber, o serviço de locação. Logo, seria de incluir estas diferentes prestações no valor tributável deste serviço que constituía a prestação principal e de lhes aplicar uma taxa de tributação única, a saber, a taxa aplicável ao referido serviço. O Minister Finansów especificou que a taxa era de 23% a partir de 1 de janeiro de 2011 e de 22% até essa data.

14 Tendo a Administração mantido a sua posição exposta na informação vinculativa, a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa interpôs um recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do voivodato de Varsóvia) que revogou, através do seu acórdão de 17 de julho de 2012, a informação do Minister Finansów.

15 Este tribunal decidiu que as despesas relacionadas com o fornecimento de bens de base e com a gestão dos resíduos deviam ser incluídas no valor tributável do serviço de locação enquanto parte da renda devida, a não ser que resulte claramente do contrato de locação que todas ou algumas dessas despesas não estão incluídas na renda e são pagas pelo locatário separadamente da renda.

16 O referido tribunal entendeu que a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa não tinha fornecido informações claras a este respeito e que o Minister Finansów deveria ter solicitado mais precisões antes de adotar a sua informação vinculativa.

17 O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie especificou que a inexistência de contrato celebrado diretamente entre o locatário e os fornecedores de bens de base e do serviço de gestão de resíduos não significa necessariamente que o locador fornece ao locatário um serviço de locação único de natureza complexa.

18 O Minister Finansów interpôs recurso de cassação para o Naczelny Sad Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

19 Este tribunal salienta que o processo tem consequências importantes de ordem prática uma vez que, tratando-se, nomeadamente, do fornecimento de água, consoante este serviço seja faturado em separado ou incluído na renda, a taxa de IVA aplicável será respetivamente de 8% ou 23%. Tem, porém, algumas dúvidas quanto à forma de interpretar a Diretiva IVA à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em particular, quanto à questão de saber se o locador fornece uma prestação única ou várias prestações distintas.

20 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 14.°, n.° 1, 15.°, n.° 1 e 24.°, n.° 1, da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que constituem fornecimentos de eletricidade, aquecimento, água e de serviços de gestão de resíduos por parte do locador ao locatário, que utiliza diretamente estes bens e serviços, fornecidos por terceiros especializados às instalações objeto da locação e o locador é parte nos contratos de fornecimento e apenas transfere as despesas deles decorrentes para o locatário, que de facto utiliza esses bens e serviços?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:, as despesas do locatário das instalações com eletricidade, aquecimento, água e gestão de resíduos por ele utilizados aumentam o valor tributável (renda) na aceção do artigo 73.º da [Diretiva IVA], devido à prestação de um serviço de locação ou as entregas e prestações de serviços em questão constituem prestações distintas do serviço de locação das instalações?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Na sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 14.°, n.º 1, 15.°, n.º 1 e 24.°, n.º 1 da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito da locação de um bem imóvel, o fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como a gestão de resíduos, assegurados por terceiros ao locatário que utiliza diretamente estes bens e serviços, devem ser considerados efetuados pelo locador quando este é parte nos contratos de fornecimento destas prestações e apenas transfere para o locatário as correspondentes despesas.

22 O órgão jurisdicional de reenvio indica que tem dúvidas a este propósito através da leitura, nomeadamente, do acórdão Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), respeitante à interpretação do artigo 5.º, n.º 1, 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), atual artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

23 No referido acórdão, cujo objeto é um contrato de locação de veículo automóvel que autoriza o locatário a abastecer de combustível o veículo em nome e por conta do locador desse veículo, o Tribunal de Justiça analisou se deveria ser considerado que este último efetuava uma entrega de combustível ao locatário do referido veículo.

24 O Tribunal respondeu negativamente ao recordar que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1 da Diretiva 77/338, «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». O Tribunal salientou que o conceito de entrega de um bem inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. Considerou que as sociedades petrolíferas transferiram para o locatário do veículo em regime de *leasing* o poder de dispor, de facto, do combustível como proprietário e que não existia entrega do combustível por parte destas sociedades ao locador do veículo em *leasing nem, consequentemente, deste último ao locatário do veículo (acórdão Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, n.* os 31 a 36).

25 Há que destacar que os factos na origem de tal contrato são distintos dos factos na origem de um contrato de locação de um bem imóvel acompanhado de prestações como as que estão em causa no processo principal.

26 Com efeito, no caso de um contrato como o que está em causa no processo que deu origem ao acórdão Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), é o próprio locatário do veículo em regime de *leasing* que adquire o combustível nos postos de gasolina, escolhendo livremente a qualidade, a quantidade e o momento da compra. O Tribunal decidiu que o acordo relativo à gestão do combustível entre o locador do veículo em regime de *leasing* e o locatário desse veículo não constitui um contrato de fornecimento de combustível, mas sim um contrato de financiamento à sua aquisição (acórdão Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, n.º 36).

27 Pelo contrário, no caso de um contrato como o que está em causa no processo principal, em que o locador conclui o contrato de fornecimento das prestações visando o fornecimento de bens de base e a gestão de resíduos, é o locador que adquire as prestações em causa para o bem imóvel que dá de locação. Na verdade, o locatário utiliza diretamente as referidas prestações, mas não as adquire junto de operadores terceiros especializados. Deste modo, as considerações relativas à compra de combustível no acórdão Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), válidas para o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, não se aplicam, no caso de um contrato de locação como o que está em causa no processo principal, ao fornecimento de eletricidade, aquecimento e água, que constituem

igualmente bens por força do artigo 15.º da Diretiva IVA, nem ao fornecimento de um serviço previsto no artigo 24.º da Diretiva IVA, como a gestão de resíduos. Resulta da aquisição pelo locador das prestações de fornecimento destes bens e serviços que se deve considerar que é ele quem efetua o fornecimento das referidas prestações ao locatário.

28 Há, portanto, que responder à primeira questão que os artigos 14.°, n.º 1, 15.°, n.º 1 e 24.°, n.º 1 da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito da locação de um bem imóvel, o fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como a gestão de resíduos, assegurados por operadores terceiros ao locatário que utiliza diretamente estes bens e serviços, devem ser considerados efetuados pelo locador quando este é parte nos contratos de fornecimento destas prestações e apenas transfere para o locatário as correspondentes despesas.

Quanto à segunda questão

29 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, eletricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem ser considerados uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA.

30 A título preliminar, 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 (acórdãos Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 14, e BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 29).

31 Não obstante, conforme jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em determinadas circunstâncias, várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes. Está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial. É também o que sucede nos casos em que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 30). 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 (acórdão Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 17 e jurisprudência já referida).

32 Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa (acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 32).

33 No que respeita aos encargos locativos, como os que estão em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça já por duas vezes foi levado a especificar quais os elementos que devem ser considerados característicos.

34 No acórdão RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), o Tribunal salientou que o serviço de limpeza das partes comuns de um imóvel podia ser fornecido segundo modalidades diversas, ou seja, por exemplo, por um terceiro que fatura o custo desse serviço diretamente aos locatários ou pelo locador que utiliza, para o efeito, o seu próprio pessoal ou recorre a uma empresa de limpezas. No caso em apreço, sendo o serviço faturado pelo locador de forma distinta da locação e podendo as

duas prestações ser dissociadas uma da outra, o Tribunal entendeu que estas não podiam ser consideradas uma prestação única (acórdão RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, n.os 22 e 24).

35 No acórdão Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), o Tribunal declarou que o conteúdo de um contrato de locação podia constituir um indício importante. Tratando-se, nesse caso, de um contrato de locação de escritórios por um gabinete de advogados, salientou que, de acordo com as informações de que dispunha, aquele previa, além da locação das instalações, a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações na origem de encargos locativos cujo não pagamento podia levar à resolução do contrato de locação. O Tribunal entendeu que a razão económica do referido contrato de locação parecia ser 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. O Tribunal concluiu que o contrato de locação dizia respeito a uma prestação única entre o locador e o locatário. No seu exame, o Tribunal colocou-se no ponto de vista de um locatário médio das instalações comerciais em causa, a saber, escritórios de advogados (acórdão Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 23).

36 Há que assinalar que estes dois acórdãos têm por objeto prestações que, à semelhança das que estão em causa no processo principal, são, em geral, úteis, e mesmo necessárias, ao gozo do bem imóvel arrendado. Decorre desta jurisprudência que estas prestações podem existir independentemente da locação de um bem imóvel. Todavia, consoante as circunstâncias particulares, nomeadamente consoante o conteúdo do contrato, podem constituir prestações acessórias ou serem indissociáveis da referida locação e formar com esta uma prestação única.

37 Decorre do acórdão BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.os 44 e 45) que importa, no âmbito de cada locação de bens imóveis, procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de faturação. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respetivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao gozo do bem.

38 Deste modo, há que ter em consideração as seguintes circunstâncias que permitem distinguir duas principais hipóteses.

39 Em primeiro lugar, se o locatário tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Em particular, se o locatário puder decidir quanto aos seus consumos de água, de eletricidade ou de aquecimento, que podem ser verificados pela instalação de contadores individuais e faturados em função dos referidos consumos, as prestações relacionadas com estes bens e serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Tratando-se de serviços, tais como a limpeza das partes comuns de um imóvel em copropriedade, estes devem ser considerados distintos da locação se puderem ser organizados por cada locatário, individualmente, ou pelos locatários, coletivamente, e se, em todos os casos, as faturas enviadas ao locatário referirem o fornecimento destes bens e serviços em posições distintas da renda.

40 Nesta hipótese, a simples circunstância de o não pagamento dos encargos locativos permitir ao locador resolver o contrato de locação não impede, de forma nenhuma, que as prestações às quais esses encargos se referem constituam prestações distintas da locação (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 47).

41 Além disso, o facto de o locatário dispor da faculdade de obter estas prestações junto de um prestador à sua escolha não é determinante por si só, uma vez que a possibilidade de os elementos de uma prestação única serem, noutras circunstâncias, fornecidos isoladamente é inerente ao conceito de operação única composta (acórdão Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 26).

42 Em segundo lugar, caso se afigure objetivamente, no plano económico, que um bem imóvel dado para locação forma um todo com as prestações que o acompanham, estas últimas podem ser consideradas uma prestação única junto com a locação. Pode assim suceder com a locação de escritórios «chave na mão», prontos a funcionar com o fornecimento de bens de base e de algumas outras prestações, e com a locação de bens imóveis de curta duração, nomeadamente para férias ou por motivos profissionais, que é oferecida com estas prestações sem que as mesmas possam dela ser separadas.

43 Além disso, se o locador não possuir ele próprio a faculdade de escolher livre e independentemente, nomeadamente, de outros locadores, os prestadores e as modalidades de utilização dos bens ou dos serviços que acompanham a locação, as prestações em causa são, em geral, indissociáveis da locação e pode igualmente considerar-se que formam um todo, e mesmo uma prestação única, com esta última. É assim, em particular, quando o locador, proprietário de uma parte de um imóvel coletivo, tem de recorrer aos prestadores designados pelo conjunto da copropriedade e de pagar uma quota-parte dos encargos coletivos relativos a tais prestações que ele transfere, posteriormente, ao locatário.

44 Nesta segunda hipótese, apreciar em separado o fornecimento das prestações do arrendamento, no que respeita à sua sujeição ao IVA, constituiria uma decomposição artificial de uma operação económica única.

45 Dessa forma, num caso como o em causa no processo principal que, de acordo com os esclarecimentos apresentados durante a audiência, diz respeito à locação de um grande número de bens imóveis destinados a diferentes utilizações por um locatário, desde o hangar até à habitação, importa verificar se, no caso de cada locação, no que respeita aos bens de base, o locatário é livre de decidir os seus consumos na quantidade desejada. A este respeito, a existência de contadores individuais e a faturação em função da quantidade dos bens utilizados é um indício importante que indica que se deve considerar que o fornecimento dos bens de base constitui prestações distintas da locação. No que respeita à gestão de resíduos, se o locatário escolher o prestador ou puder concluir um contrato diretamente com ele, ainda que, por razões de facilidade, não exerça esta escolha ou faculdade, mas obtenha a prestação do operador indicado pelo locador com base num contrato concluído entre estes dois últimos, esta situação constitui um indício a favor da existência de uma prestação distinta da locação. Se, de resto, o montante devido a título da gestão dos resíduos e a título da locação aparecem em posições diferentes na fatura, há que considerar que o locador não fornece uma prestação única que compreende a locação e a referida prestação.

46 Em todos os casos, incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar as apreciações necessárias, tendo em conta o conjunto das circunstâncias em que decorrem a locação e as prestações que a acompanham e, em particular, o conteúdo do próprio contrato.

47 Tendo em conta as considerações precedentes, importa responder à segunda questão que:

— A Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, eletricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um caráter artificial.

— Incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar as apreciações necessárias, tendo em conta o conjunto das circunstâncias em que decorrem a locação e as prestações que a acompanham e, em particular, o conteúdo do próprio contrato.

Quanto às despesas

48 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 (Terceira Secção) declara:

1) **Os artigos 14.°, n.º 1, 15.°, n.º 1 e 24.°, n.º 1 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito da locação de um bem imóvel, o fornecimento de eletricidade, aquecimento e água bem como a gestão de resíduos, assegurados por operadores terceiros ao locatário que utiliza diretamente estes bens e serviços, devem ser considerados efetuados pelo locador quando este é parte nos contratos de fornecimento destas prestações e apenas transfere para o locatário as correspondentes despesas.**

2) **A referida diretiva deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, eletricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham a locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um caráter artificial.**

   Incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar as apreciações necessárias, tendo em conta o conjunto das circunstâncias em que decorrem a locação e as prestações que a acompanham e, em particular, o conteúdo do próprio contrato.

Assinaturas