Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

8 de dezembro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Cooperação integrada — Concessão de um financiamento e entregas de ativos circulantes necessários para a produção agrícola — Prestação única e complexa — Prestações distintas e independentes — Prestação acessória e prestação principal»

No processo C-208/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), por decisão de 26 de março de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de maio de 2015, no processo

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça (relator), presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 7 de julho de 2016,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Stock '94 Szolgáltató Zrt., por Z. Várszegi e A. Kis, ügyvédek,

— em representação do Governo húngaro, por Z. Fehér, G. Koós e M. Bóra, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Havas, R. Lyal e C. Soulay, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

* * Língua do processo: húngaro.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 2, do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), do artigo 14.º, n.º 1, do artigo 24.º, n.º 1, do artigo 73.º, do artigo 78.º, alínea b), e do artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Stock '94 Szolgáltato Zrt. à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direção-Geral das Alfândegas e das Finanças da região do Transdanubio Meridional, que faz parte da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria, a seguir «direção-geral»), a respeito do regime do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável a uma operação denominada «cooperação integrada».

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IVA dispõe:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

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, n.º 1, alíneas a) e c), desta diretiva, estão sujeitas ao IVA, respetivamente, «[a]s entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» e «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5 O artigo 14.º, n.º 1, da referida diretiva define a entrega de bens como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

6 Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva:

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

7 O artigo 73.º da Diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e às 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.»

8 O artigo 78.º, alínea b), da referida diretiva prevê:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

[…]

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário. […]»

9 O artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva prevê:

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

[…]

b) A concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efetuada por parte de quem os concedeu;».

Direito húngaro

10 Nos termos do artigo 2.º, alínea a), da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «lei relativa ao IVA»), são sujeitas aos impostos previstos por esta lei «as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

11 A este respeito, o artigo 9.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA define a entrega de bens como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ou qualquer outra operação que produza esse efeito jurídico em relação à aquisição de um bem corpóreo». Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, desta lei entende-se por prestação de serviços «qualquer operação que não constitua uma entrega de bens na aceção da presente lei».

12 O artigo 65.º da lei relativa ao IVA dispõe:

«Nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável, exceto se a presente lei dispuser de outra forma, será constituído pela contraprestação pecuniária obtida ou a obter por quem tenha recebido ou a deva receber do adquirente do bem, do destinatário do serviço ou de um terceiro, incluindo qualquer subvenção, independentemente da forma que esta tenha, que influencie diretamente o preço da entrega ou da prestação.»

13 O artigo 70.º, n.º 1, alínea b), desta lei prevê que, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável inclui «as despesas acessórias que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço repercutiu no adquirente do bem ou no destinatário do serviço, designadamente as despesas de comissão ou qualquer outro tipo de intermediação, de embalagem, de transporte e de seguro».

14 Nos termos do artigo 86.º, n.º 1, alínea b), da lei relativa ao IVA, estão isentas do IVA «a concessão e a negociação de créditos, empréstimos em dinheiro e outros serviços constitutivos dessa relação jurídica, bem como a gestão de créditos efetuada por quem os concedeu».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A Stock '94 é uma sociedade comercial com sede na Hungria. Opera como «integrador» no âmbito de uma instituição própria do sistema agrícola húngaro, denominada «cooperação integrada». Esta instituição rege-se pelo princípio segundo o qual o integrador celebra um contrato com um agricultor, ou seja, o «sujeito integrado», pelo qual concede um empréstimo que este último utiliza para comprar ao integrador os meios necessários para a sua atividade de produtor, como sementes, denominados «ativos circulantes». Em seguida o sujeito integrado vende a sua produção agrícola quer ao integrador quer no mercado, por intermédio deste último.

16 No caso concreto, a Stock ‘94 celebrou contratos de integração com diferentes produtores agrícolas nos termos dos quais, por um lado, se comprometeu a apoiar, especialmente no aspeto tecnológico, a produção dos agricultores e a financiar a compra dos ativos circulantes necessários para esse fim. Por outro, esses agricultores comprometeram-se a cultivar os produtos objeto dos contratos em determinadas áreas e a utilizar os empréstimos concedidos pelo integrador unicamente para a compra dos ativos circulantes a este último.

17 A Stock ‘94 faturou a venda dos ativos circulantes aos agricultores aplicando uma taxa de IVA de 25%. Em contrapartida, essa sociedade isentou do IVA os juros, faturados trimestralmente, cobrados pelos empréstimos concedidos aos agricultores para a compra dos ativos circulantes. Em junho de 2011, o montante dos juros cobrados dos contratos de financiamento ascendeu a 149 846 000 (HUF) (cerca de 483 500 euros).

18 Aquando de um controlo fiscal das declarações de IVA relativas a esse período, efetuado *a posteriori* pela autoridade tributária húngara de primeiro grau, esta verificou a existência, quanto aos juros cobrados sobre os empréstimos, de uma diferença de IVA de 37 462 000 HUF (cerca de 121 000 euros). Por conseguinte, instou a Stock ‘94 a pagar essa quantia, acrescida de juros de mora, e também lhe aplicou uma coima fiscal.

19 A direção-geral confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau, declarando que os empréstimos destinados à compra dos ativos circulantes eram elementos intrínsecos do serviço de cooperação integrada prestado pela Stock ‘94. Por conseguinte, considerou que devia ser aplicada a mesma taxa de IVA às entregas dos ativos circulantes e aos empréstimos. No entanto reduziu o montante da quantia a pagar para 17 588 000 HUF (cerca de 56 500 euros).

20 O órgão jurisdicional de primeira instância confirmou a posição da direção-geral. A este respeito, declarou que os empréstimos que foram concedidos apenas podiam ser utilizados para a compra de ativos circulantes à Stock ‘94, de tal forma que os créditos e a entrega dos ativos circulantes de que os agricultores beneficiavam constituíam dois elementos intrínsecos do serviço complexo de cooperação integrada prestado por aquela sociedade. Além disso, esse órgão jurisdicional declarou que essas prestações tinham o mesmo objetivo e que os juros dos créditos utilizados para a compra dos ativos circulantes eram simples despesas acessórias da entrega desses ativos, uma vez que a entrega é a prestação principal no âmbito da operação complexa em causa. Por conseguinte, a contraprestação faturada a título da prestação acessória devia ter ser objeto do mesmo regime fiscal da entrega dos ativos circulantes.

21 A Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), onde a Stock ‘94 interpôs o recurso de anulação contra a sentença proferida em primeira instância, pergunta se, relativamente ao IVA, a entrega de ativos circulantes e a concessão de um empréstimo devem ser consideradas duas operações distintas e independentes uma da outra ou como uma operação única. No caso de estas duas prestações deverem ser consideradas uma operação única, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em que circunstâncias a cooperação integrada constitui uma exceção ao princípio da generalidade do IVA.

22 Nestas circunstâncias, a Kúria (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve interpretar-se o artigo 1.º, n.º 2, o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), o artigo 14.º, n.º 1, o artigo 24.º, n.º 1, o artigo 73.º, o artigo 78.º, alínea b), e o artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da [Diretiva IVA] no sentido de que a entrega de bens e a concessão de um empréstimo efetuad[a]s com base num contrato celebrado entre um integrador e um integrado constituem operações independentes (*distinct and independent*) para efeitos de IVA, ou no sentido de que se formam uma operação única (*single*), sendo a matéria coletável constituída pela contraprestação dos bens e pelos juros do empréstimo concedido?

2) Se a última interpretação estiver em conformidade com a Diretiva IVA, a referida diretiva pode então, relativamente a uma operação única (*single*) que comporta simultaneamente uma entrega de bens sujeitos a IVA e uma prestação de serviços isenta de IVA, ser interpretada no sentido de que a operação constitui uma exceção ao princípio geral de pagamento do IVA? Se assim for, quais são os critérios que se devem verificar?

3) A resposta a estas questões será diferente, e se assim for, em que medida, se o integrador puder, nos termos do contrato, fornecer ao integrado, a pedido deste, serviços suplementares, e/ou puder comprar a sua produção agrícola?»

Quanto às questões prejudiciais

23 Através das suas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a concessão de um empréstimo afetado à compra de bens agrícolas e a entrega desses bens, no âmbito de uma operação de cooperação agrícola integrada, devem ser consideradas uma operação única ou operações distintas e independentes, na aceção dessa diretiva, tendo também em conta a faculdade de que dispõe o integrador de prestar serviços adicionais e de comprar a produção agrícola dos sujeitos integrados.

24 Se as duas prestações forem consideradas uma operação complexa única, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em seguida, quais são os critérios que permitem determinar se a operação de cooperação integrada pode ser considerada uma exceção ao princípio da generalidade do IVA.

25 Ora, como alegou a Comissão nas suas observações escritas, há que interpretar esta última questão como destinada a estabelecer qual prestação, a do empréstimo ou a da entrega de bens, determina o regime aplicável à operação de cooperação integrada. Com efeito, dado que as prestações acessórias partilham do tratamento da prestação principal em matéria de IVA (acórdão de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, n.º 24), numa situação em que a prestação de um empréstimo constitui a prestação principal, a totalidade da operação deve ser isenta de IVA nos termos artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

26 A este respeito, 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 (acórdão de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 30 e jurisprudência referida).

27 Não obstante, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de ser fornecidas separadamente e, assim, de dar lugar, separadamente, 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 caráter artificial. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da prestação principal. 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 de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 31 e jurisprudência referida).

28 Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa (acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 32, e de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 32).

29 A este respeito, há que salientar, por um lado, que para determinar se uma operação que envolve várias prestações constitui uma operação única para efeitos do IVA, o Tribunal de Justiça tem em consideração o objetivo económico dessa operação (v., neste sentido, acórdãos de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, n.º 39; de 28 de outubro de 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, n.º 23; e de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 23). Na sua análise, o Tribunal de Justiça tem igualmente em conta o interesse dos destinatários das prestações (v., neste sentido, acórdão de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 35).

30 Por outro lado, deve ser recordado que, no âmbito da cooperação instituída por força do artigo 267.º TFUE, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se o sujeito passivo fornece uma prestação única num caso específico e fazer todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito. Todavia, cabe 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 de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 33 e jurisprudência referida).

31 No caso concreto, em primeiro lugar, decorre da decisão de reenvio que a operação de cooperação integrada em causa no processo principal é regida pelo princípio segundo o qual o integrador concede um empréstimo a um sujeito integrado, que este só pode utilizar para comprar ativos circulantes ao integrador.

32 Nestas circunstâncias, a concessão de tais empréstimos não constitui uma prestação que tenha um interesse autónomo na perspetiva dos sujeitos integrados (v., neste sentido, acórdão de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, n.º 27), na medida em que esses recursos financeiros não podem ser livremente utilizados.

33 Em segundo lugar, como a própria Stock ‘94 admite nas suas observações, dado que não dispõe de uma autorização para atuar na qualidade de estabelecimento de crédito não podia conceder empréstimos aos sujeitos integrados sem esses empréstimo serem destinados à compra dos seus ativos circulantes.

34 Em terceiro lugar, decorre da decisão de reenvio que a entrega dos ativos circulantes e o empréstimo prosseguem o mesmo objetivo económico, ou seja, em substância, a implementação de um apoio financeiro e logístico aos agricultores, permitindo-lhes exercer uma atividade de produção agrícola. A este respeito, importa recordar que, segundo as condições gerais que regem a cooperação integrada em causa no processo principal, tal como resumidas no na decisão de reenvio, a Stock ‘94 comprometeu-se a apoiar a atividade de produção dos sujeitos integrados e a financiar as compras dos ativos circulantes necessários para esse fim.

35 Nestas circunstâncias, a entrega desses ativos circulantes constitui, para os sujeitos integrados, a prestação principal que faz parte da cooperação integrada, na medida em que os agricultores estarão em condições de prosseguir a sua atividade agrícola graças a esses ativos. Por conseguinte, a obtenção de um empréstimo para a aquisição desses ativos não constitui, para esses agricultores, um fim em si mesmo, mas unicamente um meio que lhes permite adquirir os ativos circulantes necessários à sua produção agrícola.

36 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a operação de cooperação em causa no processo principal tem efetivamente o objetivo económico aludido no n.º 34 do presente acórdão e determinar se a entrega dos ativos circulantes reveste uma importância fundamental para os sujeitos integrados.

37 Se assim for, deve considerar-se que a entrega dos ativos circulantes e a concessão de um empréstimo para a compra desses ativos constituem uma operação complexa única para efeitos do IVA, sendo a prestação principal a entrega desses ativos.

38 Por último, em quarto lugar, tendo em consideração o que foi exposto nos n.os 31 a 37 do presente acórdão, a circunstância de a Stock ‘94 poder, de modo facultativo, prestar serviços adicionais aos sujeitos integrados e comprar a sua produção agrícola é irrelevante quanto à solução exposta no n.º 37 deste acórdão.

39 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder às questões prejudiciais que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que:

— uma operação de cooperação agrícola integrada que preveja que um operador económico entregue bens a um agricultor e lhe conceda um empréstimo destinado à compra desses bens, constitui uma operação única para efeitos da diretiva, na qual a entrega dos bens é a prestação principal. O valor tributável da referida operação única é constituído tanto pelo preço dos referidos bens como pelos juros pagos sobre os empréstimos concedidos aos agricultores;

— o facto de um integrador poder prestar aos agricultores serviços adicionais ou poder comprar a sua produção agrícola é irrelevante quanto à qualificação da operação em causa de operação única, para efeitos da Diretiva IVA.

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 (Quinta 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 operação de cooperação agrícola integrada que preveja que um operador económico entregue bens a um agricultor e lhe conceda um empréstimo destinado à compra desses bens, constitui uma operação única para efeitos da diretiva, na qual a entrega dos bens é a prestação principal. O valor tributável da referida operação única é constituído tanto pelo preço dos referidos bens como pelos juros pagos sobre os empréstimos concedidos aos agricultores;**

— **o facto de um integrador poder prestar aos agricultores serviços adicionais ou poder comprar a sua produção agrícola é irrelevante quanto à qualificação da operação em causa de operação única, para efeitos da Diretiva 2006/112.**

Assinaturas