Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

17 de dezembro de 2020*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Isenção da locação de bens imóveis — Regulamentação nacional que isenta de IVA o fornecimento de calor por parte de um condomínio aos proprietários de imóveis desse condomínio»

No processo C-449/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário do *Land* de Bade-Vurtemberga, Alemanha), por Decisão de 12 de setembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de junho de 2019, no processo

WEG Tevesstraße

contra

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Terceira Secção, N. Wahl, F. Biltgen (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Mantl, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de setembro de 2020,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

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 2006, 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 âmbito de um litígio que opõe o condomínio do imóvel WEG Tevesstraße (a seguir «WEG Tevesstraße»), composto por uma sociedade de responsabilidade limitada, por uma autoridade pública e por um município, ao Finanzamt Villingen-Schwenningen (Autoridade Tributária de Villingen-Schwenningen, Alemanha) (a seguir «Finanzamt») a respeito da fixação da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante relativo aos custos de aquisição e de exploração de uma central de cogeração a título do ano de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

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

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

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

4 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

6 O artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

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

7 O artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

1) A locação de bens imóveis.»

8 O artigo 136.º da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta por força do disposto nos artigos 132.º, 135.º, 371.º, 375.º, 376.º, 377.º, no n.º 2 do artigo 378.º, no n.º 2 do artigo 379.º e nos artigos 380.º a 390.º-B, desde que tais bens não tenham conferido direito à dedução do IVA;

b) As entregas de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido excluída do direito à dedução do IVA em conformidade com o artigo 176.º»

Direito alemão

9 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

1) As entregas de bens e outras prestações efetuadas a título oneroso no território nacional por um empresário no exercício da sua atividade empresarial. […]»

10 Em virtude do § 4, ponto 13, da UStG, estão isentos de IVA «os serviços prestados por condomínios […] aos proprietários de imóveis e aos comproprietários de partes detidas em regime de compropriedade, na medida em que os serviços prestados consistam na disponibilização dos bens detidos em regime de compropriedade para utilização, manutenção, reparação e outros fins administrativos, bem como para o fornecimento de calor e serviços semelhantes.»

11 O § 9, n.º 1, da UStG dispõe que o operador económico pode renunciar à isenção prevista no referido § 4, ponto 13, se a operação for efetuada no âmbito de uma atividade empresarial de outro operador económico.

12 O § 15, n.ºs 1, 2 e 4, da UStG prevê designadamente que:

«(1) O empresário pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. o imposto legalmente devido a título de entregas e outras prestações que tenham sido efetuadas por outro empresário para efeitos das necessidades da sua empresa.

[…]

(2) A dedução do imposto pago a montante não se aplica ao imposto sobre as entregas, sobre as importações e sobre a aquisição intracomunitária de bens, nem às outras prestações que o empresário utiliza para feitos das seguintes operações:

1. as operações isentas;

[…]

(4) Se o empresário só utilizar parcialmente um produto ou outra prestação entregues, importados ou adquiridos na Comunidade, para realizar operações que não conferem direito à dedução, a parte dos valores do imposto pago a montante economicamente vinculada a essas operações não confere direito à dedução.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 Em 2012, a WEG Tevesstraße construiu, no terreno pertencente aos proprietários deste condomínio, uma central de cogeração com vista à sua exploração. A eletricidade produzida por esta central foi fornecida a um distribuidor de energia e o calor produzido foi fornecido aos proprietários do referido condomínio. A WEG Tevesstraße requereu que o IVA fosse deduzido e reclamou, a este título, ao Finanzamt um valor correspondente ao IVA pago a montante no total de 19 765,17 euros relativo aos custos de aquisição e de exploração da referida central a título do ano de 2012.

14 Em dezembro de 2014, o Finanzamt emitiu um aviso de liquidação do IVA a título do ano de 2012 no qual aceitou a dedução do IVA pago a montante no que respeita ao valor relativo à produção de eletricidade, que correspondia a 28 % do montante reclamado, mas recusou a dedução do IVA pago a montante referente ao valor relativo à produção de calor, o qual correspondia a 72 % do valor exigido. Em apoio do seu aviso de liquidação, o Finanzamt alegou que o fornecimento de calor efetuado por um condomínio aos proprietários desse mesmo condomínio é, em conformidade com o § 4, ponto 13, da UStG, uma operação isenta de IVA.

15 Na sequência da rejeição, pelo Finanzamt, da oposição deduzida pela WEG Tevesstraße, esta interpôs no órgão jurisdicional de reenvio um recurso por meio do qual pretende que seja concedida a dedução do IVA pago a montante relativo ao valor correspondente à produção de calor. Em apoio do seu recurso, alega, em substância, que a referida disposição da UStG é contrária ao direito da União uma vez que a Diretiva IVA não contém nenhuma disposição que permita isentar o fornecimento de calor efetuado por um condomínio a favor dos proprietários dos imóveis que pertencem a esse condomínio.

16 Resulta do pedido de decisão prejudicial que, à semelhança de uma parte da doutrina alemã, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a isenção prevista no § 4, ponto 13, da UStG se pode basear no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA e, portanto, se a Diretiva IVA se opõe ou não a essa legislação nacional.

17 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário do *Land* de Bade-Vurtemberga, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições da Diretiva [IVA] ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que isenta de [IVA] o fornecimento de calor por parte do condomínio aos proprietários dos respetivos imóveis?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que isenta de IVA o fornecimento de calor por um condomínio aos proprietários dos imóveis que fazem parte desse condomínio.

19 A título preliminar, há que salientar, como fez o advogado-geral no n.º 20 das suas conclusões, que, para poder dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, importa ter em conta os elementos factuais e jurídicos que caracterizam o presente pedido.

20 A este respeito, há que observar que a questão submetida assenta na premissa de que a atividade em causa no processo principal constitui uma operação sujeita a IVA, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

21 Antes de mais, esta premissa é, de facto, corroborada pelo próprio objeto da questão prejudicial. Com efeito, as isenções previstas na Diretiva IVA só se aplicam às atividades abrangidas pelo âmbito de aplicação desta mesma diretiva (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de junho de 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, n.º 18; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 59; e de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 26), pelo que, se o fornecimento de calor em causa no processo principal não estiver abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA, a questão de saber se esta diretiva se opõe ou não a uma isenção como a que consta do § 4, ponto 13, da UStG não se coloca. Além disso, esta premissa é confirmada pela circunstância de o órgão jurisdicional de reenvio mencionar expressamente, no seu pedido de decisão prejudicial, o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

22 Em seguida, como resulta das observações apresentadas pelo Governo alemão, o legislador alemão considerou que a isenção prevista no § 4, ponto 13, da UStG era necessária uma vez que as prestações e as entregas efetuadas pelos condomínios aos proprietários de imóveis que fazem parte desse condomínio estão, em princípio, sujeitas a IVA.

23 Por último, como o órgão jurisdicional de reenvio salientou no seu pedido de decisão prejudicial, resulta da jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), mais especificamente, do Acórdão de 20 de setembro de 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, n.º 56), que o fornecimento de calor mediante remuneração efetuado por um condomínio aos proprietários de imóveis que fazem parte desse condomínio constitui uma entrega sujeita a IVA por força do § 1, n.º 1, da UStG, mas que esse fornecimento de calor deve ficar isento deste imposto por aplicação do § 4, ponto 13, da UStG.

24 A este respeito, há que recordar que, embora seja certo que a Diretiva IVA atribui um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por este imposto as atividades de caráter económico (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 20 e jurisprudência referida).

25 Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, relativo às operações tributáveis, estão sujeitas ao IVA, designadamente, as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 21 e jurisprudência referida).

26 No que respeita à atividade em causa no processo principal, a saber, o fornecimento de calor, há que salientar que, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o calor é equiparado a um bem corpóreo. Daqui resulta que esta atividade constitui uma entrega de bens, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, desta mesma diretiva.

27 Quanto à questão de saber se uma entrega é realizada a título oneroso, há que recordar que o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que o facto de uma entrega de bens ser efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, pressupõe a existência de um nexo direto entre o bem entregue e o contravalor recebido. Esse nexo direto apenas está presente se existir entre o fornecedor e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo o preço recebido pelo fornecedor o contravalor efetivo do bem fornecido. Além disso, essa contrapartida deve ter um valor subjetivo, realmente recebido e pecuniário (Acórdão de 13 de junho de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, n.º 43 e jurisprudência referida).

28 No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, o que, todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, que cada proprietário que faz parte da WEG Tevesstraße paga a este condomínio uma contrapartida a título do abastecimento em calor cujo montante é determinado em função do seu consumo individual de calor resultante do seu contador individual. Se esta situação se vier a comprovar, haverá que concluir que o fornecimento de calor em causa no processo principal é realizado «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

29 Quanto ao conceito de «sujeito passivo de IVA», e apesar de a qualidade de sujeito passivo de IVA de um condomínio como a WEG Tevesstraße não ser posta em causa pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa recordar que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, entende-se por «sujeito passivo» «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade». De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os termos utilizados no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, designadamente a expressão «qualquer pessoa», dão do conceito de «sujeito passivo» uma definição muito ampla, centrada na independência no exercício de uma atividade económica, no sentido de que todas as pessoas, singulares ou coletivas, tanto de direito público como de direito privado, bem como as entidades desprovidas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preencham os critérios que figuram nesta disposição devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27 e jurisprudência referida).

30 Para verificar a independência do exercício de uma atividade económica, há que verificar se a pessoa em causa desenvolve as suas atividades em seu nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade e ainda se é ela que suporta o risco económico decorrente do exercício dessas atividades (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 28 e jurisprudência referida).

31 Embora caiba, em última instância, ao juiz nacional, que tem competência exclusiva para apreciar os factos, determinar, à luz das considerações expostas nos n.ºs 29 e 30 do presente acórdão, se se deve considerar que um condomínio como a WEG Tevesstraße exerce de «modo independente» uma atividade, como a que está em causa no processo principal, que consiste na produção e comercialização de calor, o Tribunal de Justiça, chamado a fornecer ao juiz de reenvio respostas úteis, é competente para dar indicações, retiradas dos autos do processo principal em causa, bem como das observações escritas e orais que lhe foram submetidas, de modo a permitir que este último profira decisão no litígio sobre o qual foi chamado a pronunciar-se.

32 A este respeito, por um lado, como salientou o advogado-geral no n.º 49 das suas conclusões, resulta da decisão de reenvio que, no direito alemão, um condomínio como a WEG Tevesstraße constitui uma pessoa coletiva distinta dos proprietários que o compõem. Além disso, interesses económicos convergentes entre o condomínio e os proprietários em causa não são suficientes para constatar que o referido condomínio não exerce a atividade em causa de «modo independente», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

33 Por outro lado, é certo que, de acordo com o artigo 11.º da Diretiva IVA, cada Estado-Membro, sob reserva de uma consulta ao Comité Consultivo do IVA previsto no artigo 398.º desta diretiva, pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Todavia, no caso em apreço, não há que examinar este artigo 11.º dado que não resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a Autoridade Tributária alemã tenha invocado, no processo principal, a unidade fiscal na aceção desta disposição.

34 O conceito de «atividade económica» está definido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA como englobando todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta definição põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de «atividades económicas», bem como o caráter objetivo deste conceito, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados. Assim, uma atividade é, regra geral, qualificada de económica quando tem caráter permanente e é realizada mediante remuneração recebida pelo autor da operação (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2009, Comissão/Espanha C-154/08, não publicado, EU:C:2009:695, n.º 89 e jurisprudência referida).

35 Admitindo que as atividades exercidas por um grupo de condóminos como a WEG Tevesstraße consistem no exercício de funções que lhe são conferidas pela legislação nacional, tal circunstância não é, em si mesma, pertinente para efeitos da qualificação dessas prestações como atividades económicas (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.os 39 e 40).

36 No caso em apreço, o fornecimento de calor resulta da exploração, pela WEG Tevesstraße, de uma central de cogeração. Como resulta do n.º 28 do presente acórdão, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não se afigura ser contestado que o fornecimento de calor teve como contrapartida uma remuneração paga pelos proprietários que fazem parte desse condomínio. Também não é contestado que as receitas assim recebidas pelo referido condomínio tinham caráter permanente. Por outro lado, resulta da decisão de reenvio que a eletricidade produzida pela referida central é fornecida a uma empresa de distribuição de energia e que esse fornecimento também teve como contrapartida uma remuneração.

37 Resulta tanto da redação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA como da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para se considerar que a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo é exercida com o fim de daí auferir receitas, é indiferente que esta exploração vise ou não obter lucros (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 35 e jurisprudência referida).

38 Daqui decorre, como aliás confirma a premissa em que se baseia a questão prejudicial, que a Diretiva IVA é aplicável ao caso em apreço e que o fornecimento de calor em causa no processo principal constitui uma entrega de bem, em princípio, sujeita a IVA, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva.

39 Esclarecido este aspeto, há que examinar, em primeiro lugar, a questão, suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo alemão, de saber se uma isenção como a que figura no § 4, ponto 13, da UStG é suscetível de ser abrangida pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, nos termos do qual os Estados-Membros isentam «a locação de bens imóveis». A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA, incluindo o conceito de «locação de bens imóveis», são de interpretação estrita, dado que estas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., designadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 37 e jurisprudência referida).

40 Além disso, na falta de definição destes conceitos na Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça definiu o conceito de «locação de bens imóveis», na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), desta disposição, como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração (v., designadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 36 e jurisprudência referida).

41 O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Essa atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer natureza industrial ou comercial quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial [Acórdão de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviços de alojamento num centro de dados), C-215/19, EU:C:2020:518, n.º 41 e jurisprudência referida].

42 No processo principal, como resulta do pedido de decisão prejudicial, a atividade em causa consiste no fornecimento do calor gerado pela exploração, pela WEG Tevesstraße, de uma central de cogeração. Ora, ao proceder a esse fornecimento de calor, este condomínio procede a uma simples venda de um bem corpóreo que é fruto da exploração de outro bem corpóreo, este certamente imóvel, sem, no entanto, atribuir aos adquirentes do calor, a saber, os proprietários que fazem parte do referido condomínio, o direito de ocuparem um imóvel, no caso a central de cogeração, e de excluírem qualquer outra pessoa do benefício desse direito, na aceção da jurisprudência referida no n.º 40 do presente acórdão.

43 No que diz respeito, em segundo lugar, à questão igualmente suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo alemão de saber se uma isenção como a que figura no § 4, ponto 13, da UStG se baseia na Ata n.º 7 da Sessão do Conselho da União Europeia de 17 de maio de 1977 relativa ao artigo 13.º 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), há que recordar que, nos termos desta ata, «[o] Conselho e a Comissão [Europeia] declaram que os Estados-Membros podem isentar a disponibilização dos bens detidos em regime de compropriedade para efeitos de utilização, manutenção, reparação e para outras operações de gestão destes bens detidos em regime de compropriedade, bem como para o fornecimento de calor e bens semelhantes, quando essas operações sejam efetuadas pelo condomínio a favor dos proprietários».

44 A este respeito, decorre de jurisprudência constante que as declarações feitas na fase dos trabalhos preparatórios que culminam na adoção de uma diretiva não podem ser levadas em consideração para a interpretação desta quando o respetivo conteúdo não encontra qualquer expressão no texto da disposição em causa e não tem, portanto, relevância jurídica (v., designadamente, Acórdão de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, n.º 62 e jurisprudência referida).

45 Ora, há que constatar que é o que ocorre no caso em apreço, uma vez que nem o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, que prevê a isenção da locação de bens imóveis, nem o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, que substituiu esta disposição, contêm o menor indício que permita concluir que a declaração do Conselho e da Comissão inscrita na referida ata tenha encontrado a sua expressão nestas disposições.

46 Por conseguinte, há que concluir que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma isenção como a que figura no § 4, ponto 13, da UStG não está abrangida por esta disposição.

47 Esta conclusão não é infirmada pelo argumento, apresentado pelo Governo alemão e implicitamente decorrente do princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual o fornecimento de calor por um condomínio aos proprietários de imóveis que dele fazem parte deve estar isento de IVA para garantir a igualdade de tratamento em termos de IVA entre, por um lado, os proprietários e os arrendatários de casas unifamiliares, não sujeitos a IVA, e que estão isentos de IVA quando fornecem calor a si próprios como proprietários ou quando arrendam simultaneamente a casa e a instalação do calor, e por outro, os coproprietários de imóveis sujeitos a IVA quando o condomínio de que fazem parte lhes fornece o calor.

48 Com efeito, é certo que, segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal, que constitui a tradução, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento (Acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 41 e jurisprudência referida), se opõe em especial a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (Acórdão de 14 de dezembro de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16,

EU:C:2017:970, n.º 52 e jurisprudência referida). Além disso, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este princípio deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas entregas de bens ou de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio (v., neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 36). Todavia, há que reconhecer que a argumentação apresentada pelo Governo alemão assenta na comparação de entregas de bens a dois grupos de consumidores claramente distintos e que a circunstância de estes grupos serem potencialmente tratados de forma diferente mais não é do que a consequência da escolha feita pelas pessoas que fazem parte destes grupos de serem ou de não serem proprietários de uma habitação num edifício detido em regime de compropriedade.

49 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que isenta de IVA o fornecimento de calor por um condomínio aos proprietários dos imóveis que fazem parte desse condomínio.

Quanto às despesas

50 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:

O artigo 135.º, n.º 1, alínea l), 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que isenta de imposto sobre o valor acrescentado o fornecimento de calor por um condomínio aos proprietários dos imóveis que fazem parte desse condomínio.

Assinaturas