Processo C-344/22

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

27 de maio de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

15 de dezembro de 2021

Demandante e recorrente em «Revision»:

Município A

Demandada e recorrida em «Revision»:

Finanzamt

DOCUMENTO DE TRABALHO

BUNDESFINANZHOF (SUPREMO TRIBUNAL TRIBUTÁRIO FEDERAL)

DESPACHO

No litígio entre

Município A

Demandante e recorrente em «Revision»

devidamente autorizada

[Omissis]

e

Finanzamt

Demandado e recorrido em «Revision»

que tem por objeto o imposto sobre o volume de negócios de 2009 a 2012

a XI Secção

na sequência da audiência de 15 de dezembro de 2021, decidiu:

Parte dispositiva

I. Submetem-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões para decisão prejudicial:

1. Em circunstâncias como as do processo principal, em que um município, com base no estatuto local, cobra uma «taxa de permanência» (correspondente a um determinado montante por dia de estada) aos visitantes que permanecem no município (utentes da estância termal) pela disponibilização de instalações termais (por exemplo, parque termal, estância termal, caminhos), pode considerar-se que esse município exerce uma atividade económica através da disponibilização das instalações termais aos utentes da estância termal em contrapartida da taxa de permanência, na aceção do artigo 2.°, n.° 1, alínea *c*), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, quando as instalações termais são, em qualquer caso, livremente acessíveis ao público (e, por conseguinte, por exemplo, também aos habitantes não sujeitos à taxa de permanência ou a outras pessoas não sujeitas à taxa de permanência)?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: nas circunstâncias do processo principal, acima referidas, para efeitos de apreciação da questão de saber se o ato do município enquanto entidade não sujeita a imposto é suscetível de conduzir a «distorções de concorrência significativas», na aceção do artigo 13.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, o mercado territorialmente relevante é apenas o do município?

II. *[Omissis]*.

Fundamentos

I

1 O presente litígio tem por objeto a questão de saber se a demandante e recorrente em «Revision» (a seguir «recorrente»), uma pessoa coletiva de direito público, exerceu uma atividade económica nos anos de 2009 a 2012 (a seguir «anos

DOCUMENTO DE TRABALHO

controvertidos»), na qualidade de empresária, e se, por esse motivo, pode beneficiar do direito à dedução.

2 A recorrente, um município, é uma estância termal climática reconhecida pelo Estado. A estância é gerida pela recorrente desde 1 de janeiro de 1997 (recentemente, sob a denominação «B»), sob a forma de empresa municipal, ao abrigo do direito autárquico, tratando-se de uma empresa do tipo comercial do ponto de vista do direito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (a seguir «estância termal»).

3 A recorrente cobra uma taxa de permanência nos termos do § 4, da Gemeindeordenung für Baden-Württemberg (Lei Relativa à Organização dos Municípios de Baden-Württemberg, a seguir «GemO») *[omissis]* em conjugação com os estatutos da recorrente *[omissis]* [direito municipal do município A *(omissis)*]:

«§.. Cobrança da taxa de permanência

O município cobra uma taxa de permanência a título de compensação das despesas em que incorre com a construção e a manutenção das instalações disponibilizadas para fins terapêuticos e de convalescença e pelas atividades realizadas.

§.. Pessoas sujeitas à taxa de permanência

(1) Estão sujeitas à taxa de permanência todas as pessoas que estejam no município mas não sejam aí residentes (pessoas estranhas ao município) e às quais é dada a possibilidade de utilizar as instalações e de participar nas atividades na aceção do §..

(2) Estão ainda sujeitos à taxa de permanência os residentes no município que tenham o centro das suas relações vitais noutro município (taxa de permanência anual global) e pessoas estranhas ao município que estejam no município da estância por motivos profissionais, para efeitos de participação em reuniões ou outras atividades desse município.

(3) A taxa de permanência não é cobrada a pessoas estranhas ao município ou a residentes que aí trabalhem ou estejam a receber formação. [...]

§.. Medida e percentagem da taxa de permanência

(1) A taxa de permanência é de [...] por pessoa e por dia de permanência.

(3) O dia da chegada e o dia da partida são calculados conjuntamente como um dia de permanência.

(4) Os residentes no município que estejam sujeitos à taxa de permanência devem pagar uma taxa de permanência anual global independentemente da

DOCUMENTO DE TRABALHO

duração e da frequência, bem como da época do ano da permanência. Esta corresponde a [...] por pessoa.

§.. Dever de comunicação

(1) Quem aloje pessoas em troca de remuneração, opere um parque de campismo ou disponibilize a sua residência como residência de férias de pessoas estranhas ao município mediante remuneração, deve comunicar a entrada e a saída das pessoas que aloja, no prazo de 3 dias após a chegada ou a partida. [...]

(2) As agências de viagens são ainda obrigadas a proceder à comunicação, se a remuneração a pagar pelo viajante à empresa também incluir a taxa de permanência. [...]

§.. Cobrança e pagamento da taxa de permanência

(1) As pessoas obrigadas à comunicação nos termos do §.., n.° e.. devem cobrar a taxa de permanência às pessoas sujeitas a essa taxa e entregá-la ao município, a menos que tenha sido feita uma notificação relativa à taxa de permanência nos termos do §.., n.°, sendo responsáveis perante o município pela cobrança integral e correta da taxa de permanência. [...]»

4 Nos anos controvertidos, a recorrente utilizou estas receitas para financiar a construção, a manutenção e reparação de instalações termais (por exemplo, parque termal, estância termal, caminhos). O público tem livre acesso a estas instalações; não é necessário bilhete de entrada na estância termal.

5 No âmbito das declarações de imposto sobre o volume de negócios relativas aos anos controvertidos, a recorrente considerou a taxa de permanência como uma remuneração por uma atividade sujeita ao imposto sobre o volume de negócios (funcionamento da estância termal) e requereu o benefício do direito à dedução de todas as atividades de entrada relacionadas com o turismo.

6 A demandada e recorrida em «Revision» [Finanzamt (Repartição de Finanças), a seguir «FA»] realizou uma auditoria externa. O auditor *[omissis]* fez cortes consideráveis nas deduções declaradas a montante. Os valores do imposto deduzido a montante, não relacionados com o funcionamento da estância termal, não foram reconhecidos. Além disso, os valores do imposto deduzido a montante relacionados com a estância termal só foram tidos em consideração na medida em que a estância termal tivesse sido arrendada a título oneroso. Os valores do imposto deduzido a montante resultantes de entradas para caminhos, trilhos e outras instalações exteriores ao parque termal não foram admitidos para efeitos de dedução.

7 A FA concordou com estas considerações e, em 20 de março de 2015, emitiu as respetivas notificações de alteração do imposto sobre o volume de negócios. Na sequência de um procedimento de oposição *[omissis]* sem êxito, o Finanzgericht

DOCUMENTO DE TRABALHO

(Tribunal Tributário, a seguir «FG») de Baden-Württemberg negou provimento ao recurso por Sentença de 18 de outubro de 2018 – 1 K 1458/18, publicada na Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019, n.° 36. O FG defendeu que a recorrente, para além da cessão (parcial) de direito privado, a título oneroso, da estância termal para efeitos de atividades e de restauração, não tinha, com a sua atividade, contribuído de forma empresarial para a cobrança da taxa de permanência. Não prestou, nesta medida, nenhum serviço aos utentes da estância na qualidade de empresária. Com efeito, o tratamento da recorrente como entidade não sujeita ao imposto não resulta em distorções de concorrência significativas. As prestações, na sua totalidade, não podem ser fornecidas por prestadores privados, uma vez que não estão em condições de satisfazer as mesmas necessidades dos utentes da estância. Aliás, uma vez que o «funcionamento da estância termal», remunerado por uma taxa de permanência, não constitui uma atividade empresarial, as transações resultantes da cobrança da taxa de permanência não estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios e, consequentemente, os valores do imposto deduzido a montante já aprovados pela FA devem ser revogados. Aliás, a *reformatio in peius* da liquidação do imposto, a cargo da recorrente, é proibida.

8 A título subsidiário, o FG afirma, que ainda que se considerasse que a recorrente exerceu uma atividade empresarial com o «funcionamento das estâncias termais» em troca de uma taxa de permanência, a requerida dedução (acrescida) do imposto a montante fracassaria, em todo o caso, devido à ausência de relação entre os custos da construção, da manutenção e do funcionamento das instalações e a sua atividade económica (subordinada) («funcionamento da estância termal»).

9 Com o seu recurso de «Revision», a recorrente invoca a violação do direito material e formal. Em aditamento ao seu pedido inicial, pede ainda a consideração de outros valores de imposto a deduzir a montante.

10 *[Omissis]*

II.

11 A Secção suspende o processo e submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia (Tribunal de Justiça), nos termos do artigo 267.°, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), as questões referidas na parte dispositiva para decisão prejudicial.

12 1. Disposições pertinentes

13 a) Direito nacional

14 § 1, n.° 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, UStG)

(1) Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

DOCUMENTO DE TRABALHO

1. os fornecimentos e outras prestações que um empresário, no quadro da sua empresa, efetue a título oneroso no território nacional. A operação não deixa de ser tributável pelo facto de ter sido efetuada com base num ato legal ou administrativo ou por se considerar ter sido efetuada nos termos de uma disposição legal;

15 § 2, n.os 1 e 3, da UStG, com a redação em vigor nos anos controvertidos

(1) Entende-se por empresário quem exerça, com caráter independente, uma atividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se atividade industrial, comercial ou profissional toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não haja intenção de obter lucros ou que uma associação de pessoas só exerça as suas atividades no interesse dos seus membros.

[…]

(3) As pessoas coletivas de direito público só exercem atividades industriais, comerciais ou profissionais no quadro das suas empresas industriais ou comerciais (§ 1, n.° 1, ponto 6, e § 4 da Körperschaftsteuergesetz) e das suas empresas agrícolas ou silvícolas. [...]

16 § 12, n.° 2, ponto 9, da UStG

(2) O imposto é reduzido para 7 % em relação às seguintes operações:

[...]

9. as operações diretamente relacionadas com o funcionamento de piscinas e a administração de estabelecimentos terapêuticos. O mesmo se aplica à disponibilização de estâncias termais, na medida em que deva ser cobrada uma taxa de permanência a título de remuneração; [...]

17 § 15, n.° 1, primeiro período, ponto 1, primeiro período, da UStG

(1) O empresário pode deduzir os seguintes impostos pagos a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas de bens e outras prestações realizadas à sua empresa por outros empresários.

[...]

18 § 13, n.° 1, primeiro período, da Straßengesetz für Baden-Württemberg (Lei das Estradas de Baden-Württemberg, a seguir «StrG») com a redação de 11 de maio de 1992 (GBl. BW 1992, 329)

DOCUMENTO DE TRABALHO

(1) A utilização das estradas públicas é permitida a qualquer pessoa no quadro da sua finalidade e das disposições rodoviárias, dentro dos limites rodoviários usuais (domínio público).

19 § 4, n.° 1, da GemO

(1) Os municípios podem regular as matérias da sua esfera de competência autónoma por estatuto, salvo disposição legal em contrário. *[omissis]*.

20 § 10, n.os 2 e 3, da GemO

(2) Dentro dos limites da sua competência, o município criará as instalações públicas necessárias ao bem-estar económico, social e cultural dos seus residentes. Os residentes podem, em conformidade com a legislação em vigor, utilizar as instalações públicas do município com base nos mesmos princípios. São obrigados a suportar os encargos do município.

(3) As pessoas que sejam proprietárias de terrenos no município ou que nele exerçam uma atividade industrial ou comercial e não residam no município têm o mesmo direito de utilizar as instalações públicas existentes no município para os proprietários de terrenos ou para os industriais ou comerciais e são obrigados a contribuir para os encargos do município por conta da sua propriedade ou da sua atividade industrial ou comercial.

21 § 2, n.° 1, da Kommunalabgabengesetz (Lei Relativa aos Impostos Municipais, KAG)

(1) Os impostos municipais são cobrados com base num estatuto. O estatuto define, em especial, o círculo dos devedores dos impostos, o objeto, a medida e a taxa do imposto, bem como a criação e o vencimento do imposto.

22 b) Direito da União

23 Artigo 9.°, n.° 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA)

1. 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. [...]

24 Artigo 168.°, alínea a), da Diretiva IVA

DOCUMENTO DE TRABALHO

Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; […]

25 **2. Quanto à primeira questão prejudicial**

a) A Secção considera possível que, no caso em apreço, contrariamente ao entendimento unânime de ambas as partes, não haja, desde logo, uma atividade económica na aceção do artigo 2.°, n.° 1, alínea c), da Diretiva IVA.

26 aa) O direito à dedução pressupõe que as prestações iniciais controvertidas estejam relacionadas com uma prestação a título oneroso. À luz de uma interpretação conforme com a Diretiva, o § 15, n.° 1, primeiro período, ponto 1, da UStG pressupõe que o empresário tenha a intenção de utilizar prestações para a sua empresa (§ 2, n.° 1, da UStG, artigo 9.°, da Diretiva IVA) e, por conseguinte, para as suas atividades económicas, com o objetivo de prestar serviços a título oneroso [§ 1, n.° 1, ponto 1, da UStG, artigo 2.°, n.° 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA] [jurisprudência constante, v., por exemplo, Acórdãos do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, a seguir «BFH»), de 9 de fevereiro de 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, n.os 19 e segs., de 15 de abril de 2015, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, n.° 10; de 20 de outubro de 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, n.° 28; de 2 de dezembro de 2015, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, n.° 14; de 18 de setembro de 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, n.° 15].

27 bb) Para este efeito, a questão de saber se estão preenchidas as condições para uma troca de prestações não deve ser apreciada à luz dos critérios de direito civil, mas exclusivamente à luz dos critérios em matéria do direito do imposto sobre o volume de negócios, influenciado pelo direito da União (v. Acórdãos do BFH, de 17 de dezembro de 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, n.° 17; de 16 de janeiro de 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, n.° 22; Acórdão do Bundesgerichtshof de 18 de maio de 2011, VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, n.° 11; respetivamente com outras referências; Acórdão do BFH de 22 de maio de 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, n.° 18). Saber se o pagamento de uma remuneração tem lugar como contraprestação de uma prestação de serviços é uma questão de direito da União que deve ser decidida independentemente da apreciação efetuada no direito nacional (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de novembro de 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, n.° 68; Acórdãos do BFH de 21 de dezembro de 2016, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, n.° 29; respetivamente com outras referências; de 13 de fevereiro de 2019, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, n.° 18; in BFH/NV 2019, 1256, n.° 18).

DOCUMENTO DE TRABALHO

28 cc) Para que uma prestação de serviços seja considerada efetuada «a título oneroso», deve haver entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário (v., por exemplo, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, n.° 19, de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.° 22, de 22 de junho de 2016, Cesky rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, n.° 21, de 18 de janeiro de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, n.° 25, Meo-Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, n.° 39; Acórdãos do BFH in BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, n.° 16; in BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, n.° 16; in BFH/NV 2019, 1256, n.° 15). O beneficiário da prestação deve ser identificável. Deve receber uma vantagem que conduz a um consumo na aceção do direito comum do IVA (v., por exemplo, Acórdãos do BFH de 7 de julho de 2005, V R 34/03, BFHE 211, 59, BstBl II 2007, 66, em II.1., n.° 14, com outras referências à jurisprudência do Tribunal de Justiça; in BFH/NV 2014, 736, n.° 20; in BFH/NV 2019, 1256, n.° 16).

29 dd) Segundo a jurisprudência do BFH, é determinante para a existência de uma vantagem suscetível de ser considerada um consumo que o beneficiário individual da prestação retire uma vantagem concreta da prestação (v. Acórdãos do BFH de 18 de dezembro de 2008, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, em II.3.b., n.° 38; de 28 de maio de 2013, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, n.° 49). Quando o financiamento de uma prestação é realizado através de contribuições (obrigatórias), não há uma prestação a título oneroso, se as vantagens resultantes de uma prestação de serviços (apenas) forem retiradas indiretamente das que cabem de modo geral ao conjunto do setor económico ou semelhante (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120; Acórdão do BFH de 23 de setembro de 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, n.os 53 e segs., com outras referências).

30 ee) Com base nas considerações precedentes, pode ser negada a existência de uma prestação a título oneroso. Com efeito, as instalações termais da recorrente estão à disposição do público a título gratuito e não é necessário bilhete para entrar no estabelecimento termal. Por conseguinte, o estabelecimento termal também pode ser frequentado gratuitamente por pessoas não sujeitas à taxa de permanência (por exemplo, aos residentes do município ou aos utentes diurnos que pernoitem em municípios vizinhos). Deste ponto de vista, o beneficiário da prestação não é identificável. Com efeito, a pessoa sujeita à taxa de permanência não recebeu, segundo as conclusões de facto do FG, nenhuma vantagem concreta utilizável relativamente ao público, que exceda a vantagem do público que também está autorizado a utilizar as instalações termais da recorrente. O FG não concluiu que o pagamento da taxa de permanência tenha criado um direito a algumas prestações não disponibilizadas ao público. Neste contexto, o BFH também já declarou que devido à sua vocação para utilização do público, as instalações termais (naquele

DOCUMENTO DE TRABALHO

caso, um trilho para passeios e caminhadas) deixa de poder pertencer às instalações para cuja utilização podem ser cobradas taxas de permanência a título de remuneração pela utilização (v. Acórdão do BFH de 26 de abril de 1990, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; v., igualmente, FG München, Acórdão de 24 de julho de 2013, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

31 b) Contudo, este entendimento não é evidente à luz do direito da União, na aceção do artigo 267.°, terceiro parágrafo, TFUE.

32 A recorrente sublinha, com razão, que perante a consideração isolada da relação jurídica entre a mesma e os utentes da estância termal, estes pagam a taxa de permanência correspondente a um determinado valor por dia de permanência, com base nos estatutos relativos à disponibilização de estabelecimentos termais (por exemplo, parque termal, estância termal, caminhos), pelo que, se se considerar esta relação jurídica isoladamente, os pagamentos consubstanciam a contrapartida pela possibilidade de utilização das instalações termais. Sem prejuízo da jurisprudência referida no ponto II.2.a, a secção considera que não é evidente à luz do direito da União que esta conclusão seja diferente quando, além disso, os residentes não sujeitos à taxa de permanência ou outras pessoas a ela não sujeitas também têm livre acesso aos estabelecimentos termais. Assim concluiu o Tribunal de Justiça no processo Gemeente Borsele (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, n.° 27), em relação a uma troca de prestações no domínio do transporte escolar, apesar de apenas um terço dos pais ter contribuído para as despesas de transporte. Por conseguinte, a Secção tem dúvidas sobre a questão de saber se, considerada isoladamente a norma relativa à taxa de permanência, deve ser recusada a troca de prestações entre a recorrente e o respetivo utente da estância termal, de acordo com uma perspetiva global, uma vez que qualquer pessoa, ou seja, também as pessoas não sujeitas à taxa de permanência, pode utilizar as instalações, da mesma maneira, sem restrições, a título gratuito e, por conseguinte, os utentes da estância termal não obtêm uma vantagem relativamente ao público em geral, que seja suscetível de ser usufruída.

33 Do acima exposto resulta a primeira questão prejudicial.

34 c) A Secção salienta, no que diz respeito à primeira questão prejudicial, que, em seu entender, o FG que, como as partes, confirmou a existência de uma atividade económica, também não determinou a percentagem com que a taxa de permanência cobrada pela recorrente cobre os custos da disponibilização das instalações termais. Não é de excluir a existência de uma atividade constantemente deficitária, uma vez que a taxa de permanência não cobre as despesas de funcionamento das instalações termais (v., quanto à relevância da ausência de cobertura das despesas de funcionamento enquanto critério para a ausência de atividade económica, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C-246/08, EU:C:2009:671, n.° 50; Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, n.° 33; de

DOCUMENTO DE TRABALHO

22 de fevereiro de 2018, Nagyzénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, n.° 38; de 15 de abril de 2021, C-846/19, EU:C:2021:277, n.° 49). Caso a resposta à primeira questão prejudicial, contrariamente ao entendimento da secção de reenvio, depender de a taxa de permanência cobrir as despesas de funcionamento, a Secção solicita a respetiva referência no âmbito da resposta.

35 **3. Quanto à segunda questão prejudicial**

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial, poderia defender-se o entendimento de que a recorrente, na qualidade de pessoa coletiva de direito público, não atuou como empresária na preparação das instalações termais, porque a não sujeição ao imposto não conduz a distorções de concorrência significativas. Contudo, tal também não é evidente à luz do direito da União.

36 a) O § 2, n.° 3, da UStG, na redação anterior (§ 27, n.os 22 e 22a, da UStG) constitui o fundamento jurídico. O § 2b, n.° 1, da UStG (que, em grande parte, coincide com o artigo 13.° da Diretiva IVA) ainda não é aplicável aos anos controvertidos.

37 b) No entanto, mesmo no âmbito da interpretação conforme com o direito da União do § 2, n.° 3, da UStG, na redação anterior, sem prejuízo da sua redação consideravelmente divergente do artigo 13.° da Diretiva IVA, uma pessoa coletiva de direito público só seria empresária se realizasse prestações económicas e, por conseguinte, exercesse uma atividade duradoura de prestação de serviços a título oneroso (atividade económica). Se, para esse efeito, atuasse através de um contrato, com base no direito privado, não eram necessários outros requisitos. Em contrapartida, se a sua atividade fosse exercida com base no direito público, esta seria apenas empresária se o seu tratamento enquanto não empresária conduzisse a distorções de concorrência significativas (v., por exemplo, Acórdãos do BFH, de 15 de abril de 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, n.os 14 a 48, com outras referências para a jurisprudência do Tribunal de Justiça; de 3 de março de 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, n.° 21; de 1 de dezembro de 2011, V R 1/11, BFHE, 236, 235, BStBl II 2017, 834, n.° 15; de 14 de março de 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, n.° 28; de 13 de fevereiro de 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, n.° 15; de 3 de agosto de 2017, V R 61/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, n.° 23).

38 c) Neste contexto, é indubitável à luz do direito da União que a recorrente exerceu uma atividade na aceção do artigo 13.°, n.° 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, que lhe incumbe na qualidade de autoridade pública (v., a este respeito, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 29 de outubro de 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.os 70 e segs.; de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroclaw, C-604/19, EU:C:2021:132, n.os 76 e segs.). Ao disponibilizar as instalações termais, atuou no âmbito de normas especiais de direito público (§ 13, n.° 1, da StrG; § 10, n.os 2 e 3, da GemO) e, ao fazê-lo, utilizou as suas

DOCUMENTO DE TRABALHO

prerrogativas de autoridade pública para cobrar impostos municipais (§ 4 da GemO, em conjugação com os §§ 2, 8, n.° 2, e 43, da KAG).

39 d) À atuação da recorrente enquanto empresária não se opõe o facto de a mesma cobrar taxas relacionadas com a sua atividade, conforme é alegado em c) (artigo 13.°, n.° 1, primeiro parágrafo, *in fine*, da Diretiva IVA). A sujeição a imposto das transações, caso a mesma seja confirmada pela resposta do Tribunal de Justiça, também não deixa de vigorar pelo facto de as transações serem realizadas com base num decreto legislativo ou administrativo (§ 1, n.° 1, ponto 1, segundo período, da UStG).

40 e) Pode defender-se no âmbito do processo de «Revision», de acordo com os critérios do mesmo, que a apreciação de facto do FG, segundo a qual o facto de não qualificar a recorrente de empresária não conduz a distorções de concorrência significativas, não deve poder ser impugnada no processo de «Revision». Tal pode basear-se, no essencial, nos Acórdãos do Tribunal de Justiça de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o., C-288/07 (EU:C:2008:505), Saudacor (EU:C:2015:733, n.° 74) e de 19 de janeiro de 2017, National Roads Authority, C-344/15 (EU:C:2017:28, n.° 44), bem como no Acórdão do BFH *in* BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, n.° 24 e nas constatações de facto do FG. O FG alegou que os serviços da recorrente não podiam ser prestados, na sua globalidade, por fornecedores privados no local da recorrente, uma vez que os fornecedores privados não podiam satisfazer as mesmas necessidades dos utentes da estância termal. Ainda que os fornecedores privados pudessem (pelo menos, em parte) disponibilizar instalações semelhantes às da recorrente, para fins medicinais e recreativos, não poderiam cobrar uma taxa de permanência pelas mesmas, uma vez que esta taxa só pode ser estabelecida e cobrada por autoridades públicas. Por conseguinte, o FG analisou a concorrência na localidade da recorrente, sem ter em consideração a situação em municípios vizinhos, no *Land* de Baden-Württemberg ou no território federal, e não identificou nenhuma potencial concorrência na localidade da recorrente. Contudo, o FG não analisou a probabilidade de distorções de concorrência relativamente aos municípios vizinhos.

41 No entanto, no âmbito da audiência, a recorrente alegou agora que há concorrência com os municípios vizinhos X e Y (ambos os municípios estão a cerca de 10 km de distância da recorrente). Estes dois municípios também são estâncias termais, nas quais, no entanto, os serviços termais são prestados por uma sociedade de direito privado de responsabilidade limitada (GmbH), com base no direito público. Consequentemente, o ponto de partida legal do FG, de encarar apenas o território municipal da recorrente como mercado, é incorreto.

42 f) À luz das considerações precedentes, a Secção tem dúvidas sobre a questão de saber se o FG se baseou corretamente nos princípios jurídicos do direito da União para a sua apreciação dos factos.

43 (1) No entender da Secção de reenvio, o litígio tem, de certo modo, semelhanças com o processo Isle of Wight Council e o. (EU:C:2008:505).

DOCUMENTO DE TRABALHO

44 O Isle of Wight Council administrava uma ilha e cobrou nesta ilha taxas de estacionamento, sobre as quais, no entender do Isle of Wight Council, não devia ter sido cobrado IVA. O órgão jurisdicional de primeira instância britânico julgou a ação procedente, analisou cada caso individual por referência a cada autoridade e negou, em relação a cada uma delas e, por conseguinte, designadamente, também ao Isle of Wight Council, a exigência de distorções de concorrência significativas.

45 Em contrapartida, a Grande Secção do Tribunal de Justiça declarou que o foco deve incidir sobre a atividade controvertida enquanto tal, sem que a mesma esteja relacionada com um mercado local em especial. A sujeição dos organismos de direito público ao IVA resulta do exercício de uma determinada atividade enquanto tal, independentemente da questão de saber se os referidos organismos têm ou não concorrência ao nível do mercado local no qual exercem essa atividade (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.° 41). Ora, a tese defendida pelas autoridades locais interessadas tem como consequência apenas sujeitar ao IVA determinadas autoridades com exclusão de outras, em função da existência ou não de distorções de concorrência em cada um dos mercados locais em que essas autoridades locais operam, apesar de a prestação de serviços em causa, a saber, a exploração de parques de estacionamento, ser essencialmente a mesma. Esta tese implica, assim, que também seja instituído um tratamento diferenciado no próprio seio dos organismos de direito público (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.° 45). Em contrapartida, se as referidas distorções forem analisadas por referência à atividade enquanto tal, independentemente das condições de concorrência que vigoram num determinado mercado local, o respeito do princípio da neutralidade fiscal é garantido, dado que todos os organismos de direito público estão sujeitos ou não sujeitos ao IVA (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.° 46). Assim, a tese de que as distorções de concorrência devem ser apreciadas por referência a cada um dos mercados locais pressupõe ainda uma reavaliação sistemática, com base em análises económicas frequentemente complexas, das condições de concorrência numa multiplicidade de mercados locais, cuja determinação pode revelar-se particularmente difícil na medida em que a delimitação desses mercados não coincide necessariamente com a competência territorial das autoridades locais. Acresce que podem existir vários mercados locais no território de uma mesma autoridade local (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.° 49). Essa situação é suscetível de provocar numerosos litígios (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.° 50). Nem as autoridades locais nem os operadores privados poderão prever com a certeza necessária à condução dos seus negócios se, num determinado mercado local, a exploração pelas autoridades locais estará ou não sujeita ao IVA. Essa situação é suscetível de comprometer os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica (Acórdão do Tribunal de Justiça Isle of Wight Council e o., EU:C:208:505, n.os 51 e 52).

DOCUMENTO DE TRABALHO

46 Estas considerações do Tribunal de Justiça, numa situação como a do processo principal, em que um município prestou um serviço com base no direito público, na qualidade de pessoa coletiva de direito público, que, possivelmente, é prestado em municípios vizinhos por uma GmbH na qualidade de pessoa coletiva de direito privado, detida pelo respetivo município, com base no direito privado, apesar de, ainda assim, ser cobrada uma taxa de permanência para fins de financiamento, apontam para que o FG pode ter restringido incorretamente a apreciação das distorções de concorrência significativas ao território municipal.

47 (2) Por outro lado, o Tribunal de Justiça, designadamente, nos Acórdãos de 13 de dezembro de 2007, Götz, C-408/06 (EU:C:2007:789) e National Roads Authority (EU:C:2017:28), nos quais o FG se baseou, recusou a existência de distorções de concorrência significativas em determinados contextos de «monopólio» para uma parte específica do respetivo Estado-Membro, o que conduz a dúvidas em matéria de direito da União na aceção do artigo 267.°, terceiro parágrafo, TFUE. Daqui resulta a segunda questão prejudicial.

48 4. Pertinência para a decisão

Ambas as questões prejudiciais são pertinentes para a decisão.

49 a) Em caso de resposta negativa à primeira questão prejudicial, deve ser negado provimento ao recurso. O mesmo se aplica se a resposta à segunda questão prejudicial for no sentido de que o mercado territorialmente relevante é apenas o mercado do município, conforme entendeu o FG, fazendo referência ao Acórdão do Tribunal de Justiça National Roads Authority (EU:C:2017:28), bem como ao Acórdão do BFH, *in* BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.

50 b) Se, pelo contrário, a primeira questão prejudicial obtiver resposta afirmativa e a segunda questão prejudicial obtiver resposta negativa, a Secção deverá devolver o litígio ao FG para que este proceda à apreciação da concorrência para a atividade em questão enquanto tal (sem se restringir ao território municipal da recorrente). Quanto ao fundamento invocado pelo FG a título subsidiário, de que a recorrente também não pode beneficiar do direito à dedução, por ausência da relação entre os custos da construção, da manutenção e do funcionamento das instalações e a atividade económica (subordinada) (exploração da estância termal), a Secção deverá ordenar ao FG que proceda novamente a esta análise tendo em conta os princípios jurídicos referidos nos Acórdãos do Tribunal de Justiça de 2 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14 (EU:C:2015:712), de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683) e de 16 de setembro de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 5. Quanto ao fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial, decisões acessórias

O fundamento jurídico do reenvio para o Tribunal de Justiça é constituído pelo artigo 267.°, terceiro parágrafo, TFUE. *[Omissis]*.

DOCUMENTO DE TRABALHO