

Processo C-288/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

9 de abril de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht des Saarlandes [Tribunal Tributário do Sarre, Alemanha]

Data da decisão de reenvio:

18 de março de 2019

Demandante:

QM

Demandado:

Finanzamt Saarbrücken (Serviço de Finanças do Sarre)

Objeto do processo principal

Cálculo do IVA relativo à disponibilização de veículos de empresa para os exercícios de 2013 e 2014.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União Europeia, artigo 267.º, TFUE

Questão prejudicial

Deve o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que por «locação de um meio de transporte a pessoas que não sejam sujeitos passivos» também se entende a cedência de um veículo afeto à empresa de um sujeito passivo (veículo de empresa) aos seus funcionários, nos casos em que estes não pagam, por essa cedência, nenhuma remuneração diferente da prestação (parcial) do seu trabalho, ou seja, não fazem nenhum pagamento nem utilizam uma parte da

sua retribuição líquida para o fazer, nem tão-pouco escolhem entre diferentes benefícios oferecidos pelo sujeito passivo, nos termos de um acordo entre as partes segundo o qual o direito à utilização de um veículo de empresa está associado à renúncia a outros benefícios?

Disposições de direito da União invocadas

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), na versão da Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir, «Diretiva IVA»), em especial, os artigos 2.º, 24.º, 26.º, 45.º, 56.º

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (lei alemão do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir, «UStG»), em especial os §§ 1, 3, 3 a, 3 f

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante é uma sociedade anónima de direito luxemburguês (S.A.) com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo. A demandante cede a cada um de dois trabalhadores que trabalham para a sua empresa no Luxemburgo e têm residência na Alemanha um veículo pertencente ao património da empresa, também para viagens particulares. Nos anos controvertidos, a demandante reteve sobre a retribuição de um dos dois funcionários uma comparticipação nas despesas do veículo de empresa posto à sua disposição. A demandante está inscrita no Luxemburgo no denominado «procedimento de tributação simplificado», no âmbito do qual não se pode invocar nenhum imposto pago a montante. Por conseguinte, não invocou nenhum imposto pago a montante sobre as despesas incorridas com os dois veículos de serviço; em contrapartida, a disponibilização dos veículos aos trabalhadores também não foi tributada no Luxemburgo no procedimento de tributação simplificado.
- 2 Em novembro de 2014, a demandante inscreveu-se na Alemanha, na Finanzamt demandada para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, em virtude da disponibilização do veículo da empresa. Nas suas declarações de imposto sobre o valor acrescentado relativas aos exercícios controvertidos, a demandante declarou esta disponibilização, a partir de 2013, em 19%, na rubrica outras prestações sujeitas a imposto, pelo montante de 7 904 euros (2013) ou 20 767 euros (2014) e o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre a mesma. A demandante deduziu oposição contra as liquidações do imposto sobre o valor acrescentado para ambos os exercícios, oposição essa que a demandada indeferiu por improcedente.

- 3 Com a sua ação, a demandante pretende que o imposto sobre o valor acrescentado relativo aos exercícios de 2013 e 2014 seja fixado em zero.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 4 A demandante considera que não se verificam, na Alemanha, os pressupostos para a sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado da disponibilização dos veículos da empresa.
- 5 Afirma que a disponibilização dos veículos de empresa não ocorreu mediante remuneração na aceção das exigências da União Europeia, uma vez que os trabalhadores não realizaram nenhum pagamento, nem tiveram de prescindir de uma parte da sua retribuição líquida. O simples facto de o trabalhador prestar trabalho para o empregador e, nos termos das disposições aplicáveis em matéria de tributação dos rendimentos, a utilização dever ser tributada enquanto rendimento, não consubstancia uma utilização a título oneroso.
- 6 Também entende que não se pode falar de uma prestação de serviços de locação. De acordo com a jurisprudência atual do Tribunal de Justiça, a disponibilização de património da empresa para efeitos privados, sem que seja exigido ao beneficiário uma renda a pagar em dinheiro, não deve ser qualificada como locação isenta de imposto, mas como entrega de um valor a título gratuito, nos termos do artigo 26.º, n.º 1, a), da Diretiva IVA. Do ponto de vista do direito civil, a disponibilização de um veículo da empresa também deve ser apreciada à luz do direito do trabalho e não do direito de locação. Segundo a jurisprudência do BFH (Supremo Tribunal Tributário Federal alemão), a disponibilização de veículos da empresa constitui uma parte integrante e indissociável da retribuição dos cargos dirigentes. A opinião quase unânime do Comité do IVA, constante das suas diretrizes da 101.ª sessão de 20 de outubro de 2004, é contrária à posição da demandada.
- 7 A demandada pede que a ação seja julgada improcedente.
- 8 Alega que a disponibilização de veículos da empresa a trabalhadores deve ser qualificada como uma prestação de serviços a título oneroso sob a forma de locação de longa duração de meios de transporte. De acordo com as diretrizes do Bundesministerium der Finanzen (ministério federal das finanças, a seguir «BMF») constantes do decreto relativo à aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, e do comunicado pertinente do BMF, a disponibilização de um veículo por uma empresa aos seus trabalhadores, para sua utilização privada, deve ser qualificada como outra prestação a título oneroso, consistindo a remuneração, em regra, na fração do trabalho que o trabalhador presta pela utilização privada do veículo. Tal aplica-se sempre que o veículo, tal como sucede no presente caso, é disponibilizado ao trabalhador por um determinado período de tempo, e não apenas ocasionalmente, para sua utilização privada. De acordo com a diretriz do Comité do IVA de 20 de outubro de 2014, é irrelevante que a prestação tenha sido realizada a título oneroso ou gratuito. O facto de o Grão-Ducado do Luxemburgo

não ter concordado com a diretriz aprovada, de no caso de disponibilização de veículos presumir uma prestação a título gratuito e de a tributar no lugar da empresa prestadora, ou seja, no Luxemburgo, contraria a opinião maioritária do Comité do IVA.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 9 A decisão do litígio depende da interpretação do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Com efeito, se por «locação [...] de um meio de transporte» também se dever entender, neste sentido, a disponibilização de um veículo afeto à empresa de um sujeito passivo (veículo da empresa) aos seus trabalhadores, sem que estes paguem uma remuneração pela mesma que consista na prestação (parcial) do seu trabalho, então o lugar da prestação, no caso de uma locação que não seja de curta duração, deve ser o do domicílio dos trabalhadores, que, no presente caso, se situa na República Federal da Alemanha.
- 10 Em contrapartida, se se entender que esta disponibilização de um veículo de empresa não é uma locação de um meio de transporte na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a mesma será, de acordo com o direito da União aplicável, ou uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, c), da Diretiva IVA, a um destinatário que não é sujeito passivo ou, então, uma operação assimilada a prestações de serviços efetuadas a título oneroso, nos termos do artigo 26.º, n.º 1, a), da Diretiva IVA, as quais, nos termos do artigo 45.º, da Diretiva IVA, se consideram realizadas no lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, ou seja, no presente caso, no Luxemburgo, pelo que a demandada não as devia ter tributado.
- 11 Quanto à questão do tratamento coerente do lugar das prestações de serviços que consistem na utilização de um bem afeto à empresa para utilização privada dos trabalhadores (ou seja, também na disponibilização de um veículo da empresa), o Comité do IVA aprovou diretrizes na sequência da sua 101.ª sessão de 20 de outubro de 2014 (documento H – taxud.c.1(2015)721834-832 e taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, a seguir, «diretrizes do Comité do IVA»). Estas não são entendidas univocamente pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e pela República Federal da Alemanha; contrariamente à Alemanha, o Luxemburgo não considera que a disponibilização de um veículo, tal como a que está na origem do presente processo, constitui um serviço de locação a título oneroso, mas antes uma prestação de serviços assimilada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso nos termos do artigo 26.º, n.º 1, a), da Diretiva IVA, relativamente à qual o lugar da prestação é determinado em função da sede do prestador (Luxemburgo), em conformidade com o artigo 45.º, da Diretiva IVA.
- 12 Esta Secção considera que a questão prejudicial deve receber uma resposta negativa.
- 13 A tributação em IVA da disponibilização de veículos de empresa, na Alemanha, só pode ter lugar nos termos do § 3 a, n.º 3, segundo parágrafo, terceira frase, da

UStG. Com a introdução desta norma, o legislador alemão transpôs para o direito nacional o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA, alterado com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013. Segundo o mesmo, considera-se que a prestação de serviços de locação de um meio de transporte é efetuada no lugar onde o destinatário, que não seja empresário nem uma pessoa coletiva a que tenha sido atribuído um número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, tem o seu domicílio.

- 14 Esta Secção entende que, nos termos do artigo 56.º, da Diretiva IVA e do § 3a, n.º 3, segundo parágrafo, terceira frase, UStG, que lhe corresponde, o lugar da prestação de serviços só poderá ser na Alemanha, se se tratar de uma prestação de serviços de locação a título oneroso. Há dúvidas quanto a este aspeto.
- 15 Para se presumir a existência de uma prestação de serviços a título oneroso, os trabalhadores deveriam, no presente processo, ter pago uma remuneração pela disponibilização dos veículos automóveis. No entanto, a secção tem dúvidas que tal tenha sucedido no caso do trabalhador da demandante que não pagou uma remuneração em separado, retirada da sua retribuição.
- 16 Em regra, a administração fiscal alemã qualifica a disponibilização de um veículo de empresa por uma empresa aos seus trabalhadores, para utilização privada, como uma locação a longo prazo de um meio de transporte e considera que a parte do trabalho que o funcionário presta pela utilização privada do veículo constitui uma remuneração. Tal também tem por base o raciocínio de que a disponibilização de um veículo para fins privados constitui um denominado benefício pecuniário que, no caso de um trabalhador, enquanto retribuição (e, por conseguinte, enquanto parte da sua retribuição pelo trabalho prestado) está, em princípio, sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.
- 17 No entanto, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, não deveríamos estar perante uma prestação de serviços a título oneroso. No seu Acórdão nos processos *Medicom* e *Maison Patrice Alard* (Acórdão de 18 de julho de 2013, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), o Tribunal de Justiça afirmou, no que diz respeito ao conceito de prestação de serviços a título oneroso, que o mesmo pressupõe a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, não podendo a inexistência desse pagamento não ser compensada pela circunstância de, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, se considerar que esta utilização privativa de um bem afeto à empresa constitui um benefício pecuniário quantificável e, portanto, de algum modo, uma fração da remuneração a que o beneficiário renunciou como contrapartida da disponibilização do bem imóvel em questão.
- 18 Assim não será, contudo, se um montante correspondente ao valor da disponibilização do bem for retido sobre a retribuição dos trabalhadores ou se for seguro que uma parte do trabalho prestado pelos trabalhadores deve ser considerada uma contraprestação pela disponibilização do bem (v. igualmente Acórdão de 16 de outubro de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491).

Neste sentido, por exemplo, o Tribunal de Justiça, no Acórdão Astra Zeneca UK (Acórdão de 29 de julho de 2010, C-40/90, ECLI:EU:C:2010:450), considerou que uma parte da prestação de trabalho era uma remuneração.

- 19 A administração fiscal alemã considera que a prestação de trabalho dos trabalhadores, normalmente, é uma contraprestação (remuneração) pela disponibilização do veículo para viagens privadas, se a mesma estiver prevista no contrato de trabalho ou se basear em acordos verbais ou noutras circunstâncias da relação laboral, desde que o veículo seja disponibilizado por um determinado período e não apenas ocasionalmente para uso privado. O BFH aderiu, em princípio, a este entendimento.
- 20 Por conseguinte, se o trabalhador não realizar nenhum pagamento pela disponibilização do veículo automóvel, não tiver de entregar uma parte da sua retribuição, nem tão-pouco houver um contrato que preveja o direito a escolher entre diferentes benefícios, não se deve presumir a existência de uma prestação a título oneroso no processo principal. As dúvidas sobre o caráter oneroso também resultarão do facto de a contraprestação que, nos termos do direito alemão do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, deve, regra geral, ser determinada globalmente, não poder ser uma renda acordada em concreto, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 21 O facto de o Acórdão do Tribunal de Justiça nos processos Medicom e Maison Patrice Alard (Acórdão de 18 de julho de 2013, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) ter sido proferido a respeito de uma exceção à tributação e não de uma questão de tributação das operações não impede a sua aplicação no presente processo. Com efeito, a questão de saber se existe ou não um pagamento deveria ser determinada de modo uniforme.
- 22 No entanto, mesmo quando se nega a existência de uma prestação a título oneroso, continua a ser duvidoso saber se, ainda assim, não se deverá estabelecer que o lugar da disponibilização do veículo, no processo principal, se situa na Alemanha. Com efeito, a demandada, a este respeito, invoca o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA e argumenta que é irrelevante saber se trata de uma prestação a título oneroso ou a título gratuito, desde que se deva presumir a existência de uma prestação de serviços de locação. Se se devesse entender que a locação nos termos do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA abrange de um modo uniforme as prestações onerosas e também os casos de disponibilização a título gratuito, como por exemplo a prestação assimilada a uma prestação a título oneroso, sob a forma de utilização do bem afeto à empresa, nos termos do artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, o lugar da prestação, no caso em apreço, também se situaria na Alemanha. Para justificar a sua posição, a administração fiscal faz, uma vez mais, referência às diretrizes do Comité do IVA, cujo n.º 3 tem o seguinte teor:
- 23 «No entender da grande maioria do Comité do IVA, aplica-se uma e a mesma regra ao lugar de uma prestação de serviços que consista na utilização de um bem,

independentemente de o serviço ser prestado a título oneroso ou nos termos do artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.»

- 24 É duvidoso que o mesmo se aplique a serviços de locação de meios de transporte. A Diretiva IVA não prevê nenhum regime específico de determinação do lugar da tributação para prestações de serviços a título gratuito, sob a forma de utilização de bens das empresas para fins privados, que sejam assimiladas a uma prestação (de serviços) a título oneroso nos termos do artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva IVA, pelo que a diferenciação não é necessariamente obrigatória para efeitos de determinação do lugar; exceciona-se, no entanto, o tipo especial de prestação de serviços que consiste na locação de meios de transporte, pois aplica-se-lhe o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA. A diretiz segundo a qual as prestações de serviços a título oneroso e as situações de prestações de serviços assimiladas a prestações de serviços a título oneroso nos termos do artigo 26.º, da Diretiva IVA devem ser tratadas uniformemente só seria exequível no tocante às prestações de serviços para as quais não exista uma determinação específica do lugar, tal como sucede no artigo 56.º da Diretiva IVA.
- 25 O Comité do IVA também parece entender a disponibilização de um veículo da empresa aos trabalhadores, em princípio, como «outros serviços» e parece pressupor o caráter oneroso para a existência de uma locação de um meio de transporte, v. as referidas diretrizes do Comité do IVA, n.º 3, segundo parágrafo e n.º 1, último parágrafo.
- 26 Neste contexto, no entender da secção, também há fortes indícios de que só se pode considerar prestação de serviços de locação na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA uma prestação de serviços onerosa, que desde logo não se verifica no presente caso, conforme acima exposto; por conseguinte, a utilização de um bem afeto à empresa para fins privados dos trabalhadores, sem caráter oneroso, não deverá ser assimilada a uma prestação de serviços de locação.
- 27 Os seguintes aspetos também se opõem a que a disponibilização dos veículos da empresa tal como é realizada no presente processo seja qualificada como prestação de serviços de locação na aceção do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA:
- 28 Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para haver locação de um bem, é necessário que se verifiquem todos os pressupostos que caracterizam esta operação (Acórdãos de 18 de julho de 2013, *Medicom e Maison Patrice Alard*, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479 e de 29 de março de 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Entre eles conta-se o pressuposto de que ao locatário de um bem tenha sido cedido, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de tomar posse de um bem e de dela excluir outras pessoas. Se uma fração da prestação de trabalho do destinatário for considerada uma remuneração, é discutível a qualificação a dar ao pagamento da remuneração em caso de doença do trabalhador, ou seja, quando o trabalhador em causa não presta trabalho.

- 29 A disponibilização do veículo não tem lugar no quadro de uma relação de locação, mas rege-se segundo o direito do trabalho. Com efeito, está apenas relacionada com o contrato de trabalho dos trabalhadores; é uma contraprestação adicional pela prestação do trabalho (de acordo com a jurisprudência do BFH, também nos casos em que não haja acordos expressos aquando da disponibilização). No processo principal, a demandante também não disponibiliza veículos automóveis a outras pessoas, designadamente, o seu objeto social não é a atividade comercial de locação de meios de transporte. A disponibilização de veículos da empresa está regulada no contrato de trabalho ou está em conformidade com as prestações habituais da demandante aos seus trabalhadores; não existe um contrato de locação separado. Não existe, pois, uma relação contratual específica para além da relação laboral; tal também se comprova pelo facto de a disponibilização do veículo cessar com a cessação da relação laboral, não persistindo para além da mesma.