

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

6 de Fevereiro de 2003 *

No processo C-185/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Auto Lease Holland BV

e

Bundesamt für Finanzen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet, presidente de secção, C. W. A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr e A. Rosas (relator), juízes,

advogado-geral: P. Léger,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e M. Lumma, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 19 de Setembro de 2002,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 22 de Fevereiro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de Abril seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Auto Lease Holland BV (a seguir «Auto Lease») ao Bundesamt für Finanzen (Repartição Federal de Impostos, a seguir «Bundesamt»), a respeito do direito dessa sociedade ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») cobrado sobre o combustível fornecido, por sua conta e ordem, por empresas alemãs aos locatários de veículos em regime de *leasing* [a seguir «locatários de veículos»].

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território dum país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

- 4 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[p]or ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». Segundo o artigo 6.º, n.º 1, da mesma directiva, «[p]or ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º».
- 5 Os artigos 8.º e 9.º da Sexta Directiva respeitam ao lugar das operações tributáveis. O artigo 8.º, n.º 1, alínea b), relativo à entrega de bens, refere que, por lugar de entrega de um bem, se entende, se o bem não for expedido nem transportado, o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega. O artigo 9.º, n.º 1, daquela directiva, relativo às prestações de serviços, enuncia que o lugar de uma prestação de serviços é o lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual a referida prestação é efectuada.
- 6 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê que a matéria colectável, no caso de entregas e de prestações de serviços no território do país, que não sejam as referidas nas alíneas b) a d), da mesma disposição, é constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber, em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro [...]».
- 7 Intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, da Sexta Directiva dispõe o seguinte:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

- a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

- 8 As regras de aplicação dos reembolsos previstos no artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva estão fixadas na Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116). Nos termos desta directiva, o sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro que tenha pago IVA por serviços prestados ou bens que lhe tenham sido entregues no território de outro Estado-Membro pode pedir a este Estado o reembolso desse IVA desde que, designadamente, não tenha efectuado quaisquer entregas de bens ou prestações de serviços que se considere terem sido realizadas no território desse Estado-Membro.

A regulamentação nacional

- 9 A regulamentação aplicável na época dos factos do processo principal era a Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios) de 1980 e o Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regulamento de aplicação da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), também de 1980. Este último institui um processo de reembolso de IVA a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país.

O litígio do processo principal e a questão prejudicial

- 10 A Auto Lease é uma sociedade de *leasing*, com sede nos Países Baixos, que coloca automóveis à disposição dos seus clientes. Como contrapartida da disponibilização do veículo, o locatário em regime de *leasing* [a seguir «locatário do veículo»] paga à Auto Lease as mensalidades previstas no contrato de *leasing*.
- 11 Além disso, a Auto Lease oferece ao locatário do veículo a possibilidade de celebrar com ela um acordo relativo à gestão do combustível. O acordo permite a este último abastecer de combustível o veículo locado e adquirir pontualmente produtos derivados de petróleo, em nome e por conta da Auto Lease. Para o efeito, recebe um documento intitulado «ALH-Pass», bem como um cartão de crédito de combustível emitido pela sociedade de cartões de crédito alemã DKV. Neste cartão, a Auto Lease é designada como cliente da DKV. Esta, por sua vez, acerta contas regularmente com a Auto Lease, discriminando os diferentes fornecimentos por veículo.

- 12 Mensalmente, o locatário do veículo paga à Auto Lease, como adiantamento, 1/12 da despesa anual estimada de combustível. No final do ano, são apuradas as contas respeitantes ao consumo efectivo. A estas contas acresce um montante pago à Auto Lease pelo locatário do veículo a título de gestão do combustível.

- 13 Resulta do despacho de reenvio que a Auto Lease paga nos Países Baixos o IVA por todos os serviços de *leasing*, «incluindo as [despesas] relativas aos custos de combustíveis».

- 14 Na medida em que os custos de combustível decorrem de fornecimentos efectuados por empresas alemãs, a Auto Lease requereu o reembolso do IVA cobrado pelas autoridades alemãs sobre os fornecimentos de combustível efectuados durante os anos de 1989 a 1993.

- 15 O Bundesamt começou por deferir os pedidos de reembolso relativos aos anos de 1989 a 1991, mas alterou em seguida essas decisões, fixando o montante a reembolsar em 0 DEM e exigindo novamente o pagamento dos montantes reembolsados. Em seguida, indeferiu liminarmente os pedidos de reembolso relativos aos anos de 1992 e 1993. Em seu entender, as despesas relativas ao IVA pago a montante não tinham sido suportadas pela Auto Lease, mas sim pelos locatários dos veículos em causa.

- 16 As reclamações que a Auto Lease apresentou destas decisões foram indeferidas e o recurso interposto para o Finanzgericht Köln (Alemanha) foi julgado improcedente.

- 17 A Auto Lease interpôs recurso da decisão do Finanzgericht Köln para o Bundesfinanzhof (Alemanha). Este anulou a referida decisão e ordenou que o processo baixasse ao tribunal de primeira instância. Este último, segundo o Bundesfinanzhof, deveria ter-se pronunciado sobre a questão de saber se as empresas petrolíferas haviam fornecido o combustível directamente ao locatário do veículo ou, em primeiro lugar, à Auto Lease. Nesta última hipótese, podia colocar-se a questão de saber se o combustível foi depois fornecido pela Auto Lease aos locatários de veículos no interior do país onde foi adquirido, ou se a mesma realizou uma única prestação, tributável nos Países Baixos, que inclui igualmente a gestão do combustível. Só após os factos terem sido suficientemente esclarecidos se deveria submeter qualquer questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.
- 18 Decidindo após remessa, o Finanzgericht Köln considerou que não houve fornecimento de combustível pelas referidas sociedades petrolíferas à Auto Lease. Segundo aquele tribunal, tratou-se, antes, de fornecimentos de combustível efectuados pelas referidas sociedades petrolíferas, no território do Estado-Membro de cobrança do IVA, em benefício dos locatários dos veículos. O recurso da Auto Lease foi, por conseguinte, julgado improcedente.
- 19 A Auto Lease interpôs recurso de revista desta decisão para o Bundesfinanzhof. Pede a respectiva anulação e a manutenção do reembolso do IVA inicialmente obtido. Pede ainda que o Bundesamt seja condenado a fixar a importância do reembolso do IVA pago a montante no valor correspondente à soma das importâncias por ela reclamadas relativamente aos anos de 1992 e 1993.
- 20 Por considerar que a interpretação da Sexta Directiva é necessária à resolução do litígio que lhe foi submetido, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Num caso de contrato de leasing em que o locatário enche o depósito de combustível do automóvel locado num posto de abastecimento por conta e

ordem do locador, deve entender-se que há uma entrega de combustível por parte do locador ao locatário e que esta entrega deve ser tributada no lugar referido no artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE ou esta venda subsequente vai integrar-se na prestação de serviços do locador a tributar nos termos do artigo 9.º da mesma directiva?»

Quanto à questão prejudicial

- 21 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Auto Lease pode obter o reembolso do IVA relativo ao combustível adquirido, na Alemanha, pelos locatários de veículos para abastecer os veículos objecto dos respectivos contratos.

- 22 Como sublinhou, acertadamente, o advogado-geral, nos n.ºs 18 a 22 das suas conclusões, o pedido do Bundesfinanzhof suscita duas questões.

- 23 A primeira respeita à interpretação do artigo 5.º da Sexta Directiva. Destina-se a saber se, nas circunstâncias do caso do processo principal, há uma entrega de combustível do locador ao locatário do veículo quando este último abastece de combustível, em estações de serviço, o veículo que lhe foi cedido em *leasing*. Contudo, esta questão implica que se determine previamente se houve fornecimento de combustível à Auto Lease pelas sociedades petrolíferas ou se estas o forneceram directamente ao locatário do veículo. Com efeito, se se

entender que as sociedades petrolíferas entregaram directamente o combustível ao locatário do veículo e não à Auto Lease, deixa de se colocar a questão da qualificação da entrega subsequente alegadamente efectuada por esta ao locatário do veículo.

- 24 A segunda questão apenas se coloca na hipótese de se entender que as sociedades petrolíferas entregaram o combustível à Auto Lease. Neste caso, trata-se de determinar se a entrega subsequente desta última ao locatário do veículo constitui uma entrega autónoma, tributável no local em que se encontrava o combustível no momento do fornecimento (isto é, na Alemanha), ou se faz parte do serviço de *leasing*, tributável no lugar em que o locador em regime de *leasing* estabeleceu a sua sede social (isto é, nos Países Baixos).

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 25 O Governo alemão e a Comissão consideram que a entrega de combustível pelas sociedades petrolíferas é, nas circunstâncias do caso do processo principal, efectuada unicamente aos locatários dos veículos.
- 26 O Governo alemão refere que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, constitui «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. O Tribunal de Justiça teria explicado o referido conceito, nomeadamente, no seu acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Colect., p. I-285), segundo o qual é a

transferência económica, e não a jurídica, que é pertinente. O Governo alemão considera não estar, porém, excluído que outra pessoa além do adquirente, no caso vertente, o locador do veículo, possa ser o destinatário da entrega de combustível. Atendendo às circunstâncias do caso do processo principal, nada indica que esta hipótese se verifica.

- 27 A Comissão exclui, em primeiro lugar, a possibilidade de se aplicar a jurisprudência resultante do acórdão de 8 de Março de 1988, Intiem (165/86, Colect., p. 1471), invocada pelo órgão jurisdicional de reenvio. Considera que as circunstâncias do litígio do processo principal diferem das que deram lugar ao acórdão Intiem, já referido. Neste caso, os empregados abasteciam os seus próprios veículos por conta do empregador, para os utilizarem no quadro das suas actividades profissionais. Ao invés, no caso do processo principal, os locatários dos veículos não são empregados da Auto Lease e utilizam o combustível para as suas próprias necessidades.
- 28 A Comissão entende que as entregas só aparentemente foram efectuadas por conta da Auto Lease. As mensalidades que são pagas a esta última pelos locatários de veículos constituem meros adiantamentos. O elemento determinante corresponde ao consumo efectivo apurado no final do ano, cuja cobertura financeira estes últimos têm de assegurar. Os custos da entrega de combustível são, por conseguinte, integralmente suportados pelos locatários dos veículos. A Auto Lease exerce as funções de fornecedora de crédito relativamente a estes e auferir uma remuneração especial a título das suas prestações.
- 29 O Governo alemão e a Comissão concluem, por consequência, que o facto de as sociedades petrolíferas abastecerem de combustível os veículos automóveis constitui uma entrega directa aos locatários de veículos, o que implica que a questão colocada pelo Bundesfinanzhof não é pertinente.

- 30 Só a título subsidiário é que o Governo alemão e a Comissão examinam a questão de saber se a entrega de combustível é uma entrega subsequente aos locatários de veículos, no quadro de uma prestação única de serviços «*leasing*» ou de uma prestação principal independente da que resulta do contrato de *leasing*. Consideram que os factos do processo principal, examinados à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, indicam que se trata de duas prestações distintas; por um lado, uma prestação de *leasing* e, por outro, uma entrega de combustível. A entrega subsequente de combustível aos locatários de veículos constitui, portanto, nesta hipótese, uma prestação principal, cujo lugar deve ser determinado em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

Resposta do Tribunal de Justiça

- 31 Importa recordar que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[p]or ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».
- 32 Como o Tribunal de Justiça indicou nos n.ºs 7 e 8 do acórdão *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, já referido, resulta do teor dessa disposição que a noção de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. O objectivo da Sexta Directiva poderia ficar comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado-Membro para outro, como é o caso das relativas à transferência da propriedade nos termos do direito civil.

- 33 Consequentemente, para responder à questão colocada, deve determinar-se para quem, locador ou locatário do veículo, as sociedades petrolíferas transferiram, no caso do processo principal, esse poder de dispor, de facto, do combustível, como proprietário.
- 34 É dado assente que o locatário do veículo está habilitado a dispor do combustível como se fosse proprietário desse bem. Com efeito, obtém o combustível em estações de serviço e a Auto Lease não dispõe, em momento algum, do poder de decidir da forma como esse combustível deve ser utilizado e dos fins para os quais essa utilização tem lugar.
- 35 A tese de que o carburante é entregue à Auto Lease, uma vez que o locatário do veículo adquire o combustível em nome e por conta dela, a qual, por sua vez, adianta o preço desse bem, não pode ser acolhida. Como alega acertadamente a Comissão, as entregas só aparentemente foram efectuadas por conta da Auto Lease. Com efeito, por um lado, as mensalidades que lhe são pagas constituem meros adiantamentos. Por outro lado, a cobertura financeira do consumo efectivo, apurado no final do ano, é assegurada pelo locatário do veículo, que, por conseguinte, suporta integralmente os custos da entrega de combustível.
- 36 Deste modo, o acordo relativo à gestão do combustível não constitui um contrato de fornecimento de combustível, mas sim um contrato de financiamento à sua aquisição. A Auto Lease não adquire combustível para o revender seguidamente ao locatário do veículo, sendo este último quem adquire o combustível, escolhendo livremente as respectivas qualidade e quantidade, bem como o momento da compra. Na realidade, a Auto Lease exerce as funções de fornecedor de crédito relativamente ao locatário do veículo.

- 37 Face às considerações precedentes, deve responder-se à questão prejudicial que o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não há lugar a entrega de combustível por parte do locador de um veículo em regime de *leasing* ao locatário de um veículo em regime de *leasing* quando este abastece de combustível, em estações de serviço, o veículo objecto do contrato de *leasing*, mesmo quando esse abastecimento é efectuado em nome e por conta do referido locador.
- 38 Nestas condições, não há que responder à segunda questão suscitada pelo pedido do Bundesfinanzhof (v. n.º 24 do presente acórdão).

Quanto às despesas

- 39 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 22 de Fevereiro de 2001, declara:

O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não há lugar a entrega de combustível por parte do locador de um veículo em regime de *leasing* ao locatário de um veículo em regime de *leasing* quando este abastece de combustível, em estações de serviço, o veículo objecto do contrato de *leasing*, mesmo quando esse abastecimento é efectuado em nome e por conta do referido locador.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Fevereiro de 2003.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

M. Wathelet