

Processo C-90/20**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:**

24 de fevereiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Højesteret (Supremo Tribunal, Dinamarca)

Data da decisão de reenvio:

7 de fevereiro de 2020

Recorrente:

Apcoa Parking Danmark A/S

Recorrido:

Skatteministeriet

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a questão de saber se as taxas de controlo devida pela violação dos regulamentos relativos ao estacionamento em propriedade privada constituem a contrapartida de um serviço prestado, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 e se existe, por conseguinte, uma operação sujeita a IVA.

Artigo 267.º TFUE.

Questão prejudicial

Deve o artigo 2.º, n.º 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, ser interpretado no sentido de que as taxas de controlo devidas pela violação dos regulamentos relativos ao estacionamento em propriedade privada constituem a contrapartida de um serviço prestado, existindo, por conseguinte, uma operação sujeita a IVA?

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, que define o âmbito de aplicação das operações sujeitas a IVA [JO 2006 L 347, p. 1 (a seguir «Diretiva 2006/112»); artigo 2.º, n.º 1, alínea c), artigo 24.º, n.º 1, artigo 25.º, artigo 135.º, n.º 1, n.º 1, alínea 1) e artigo 135.º, n.º 2, alínea b)].

Jurisprudência do Tribunal de Justiça:

C-154/80, *Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats* (EU:C:1981:38), n.ºs 12 e 14

C-16/93, *Tolsma* (EU:C:1994:80), n.ºs 13 e 14

C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (EU:C:2007:440), n.ºs 24 a 26 e 32 a 34 a 26

C-295/17, *MEO* (EU:C:2018:942), n.ºs 43 a 50, 57, 61 a 62 e 67 a 68

C-222/81, *B.A.Z Bausystem* (EU:C:1982:256)

Case 102/86, *Apple and Pear* (EU:C:1988:120)

C-40/09, *Astra Zeneca* (EU:C:2010:450)

C-250/14, *Air France-KLM e C-289/14, Hop!-Brit Air SAS* (EU:C:2015:841)

C-37/16, *SAWP* (EU:C:2017:22)

C-224/18, *Budimex* (EU:C:2019:347)

Disposições de direito nacional invocadas

Momsloven (Lei do IVA), na versão codificada pela Lei n.º 1021, de 26 de setembro de 2019, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada. A Diretiva 2006/112 foi transposta para o direito dinamarquês pela *Momsloven*. O artigo 4.º, n.º 1, da *Momsloven* prevê, nomeadamente, que o IVA é devido sobre os serviços prestados a título oneroso na Dinamarca. Esta disposição transpõe o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. O âmbito de aplicação da obrigação fiscal está definido no artigo 27.º, n.º 1, segundo o qual a matéria coletável é constituída pela contrapartida diretamente ligada ao preço dos bens ou dos serviços sem IVA. O artigo 13.º, n.º 1, alínea 8, prevê uma isenção de IVA em benefício, nomeadamente, da locação de bens imóveis. A isenção não se aplica, nomeadamente, à locação de lugares de estacionamento.

Færdselsloven (Lei sobre a circulação rodoviária), na versão codificada pela Lei n.º 1324, de 21 de novembro de 2018, conforme alterada. Uma alteração legislativa de 2014 (Lei n.º 169, de 26 de fevereiro de 2014) introduziu uma

disposição no artigo 122.º da Færdselsloven, nos termos da qual uma sanção pecuniária (taxa de controlo) só pode ser aplicada a um estacionamento num terreno privado acessível ao público se isso estiver claramente indicado no local. A alteração legislativa baseia-se, nomeadamente, num relatório do mês de junho de 2013 relativo ao reforço da proteção dos consumidores no domínio do estacionamento, elaborado por um grupo de trabalho sob a alçada do Ministério da Justiça, que foi criado para analisar, nomeadamente, a necessidade de fixar um montante máximo de sanções pecuniárias (isto é, adicionalmente à taxa de estacionamento normal) que pode ser aplicado em lugares de estacionamento privados. Concluiu-se que não havia fundamento para estabelecer um limite fixo. Nas suas considerações, o grupo de trabalho presumiu que, quando um condutor estaciona num terreno privado, celebra, para todos os efeitos legais, um contrato de estacionamento (através de um quase-contrato) com o proprietário do terreno, mediante o qual aceita, desde o início, restrições e condições razoáveis de estacionamento que resultam claramente da sinalética do lugar em causa. Segundo esse relatório, depende da interpretação e da apreciação do direito dos contratos sobre as condições de estacionamento e da natureza da sinalética a determinação da questão de saber se se justifica ou não, num caso concreto, aplicar uma sanção pecuniária que é — segundo o relatório — para todos os efeitos legais, uma multa que o proprietário do terreno/empresa de estacionamento aplica porque a pessoa que estacionou não cumpriu o contrato celebrado.

Jurisprudência dinamarquesa:

Num acórdão de 12 de abril de 1996 (publicado na *Ugeskrift for Retsvesen* 1996 883 e na *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1996 357), o Højesteret (Supremo Tribunal, Dinamarca) pronunciou-se sobre a natureza, para efeitos de IVA, das «taxas de estacionamento acrescidas» (taxas de controlo) aplicáveis ao estacionamento num terreno privado, devidas pela violação dos regulamentos. O Højesteret (Supremo Tribunal) concluiu que estas taxas acrescidas, que são cobradas com base numa relação quase-contratual, devem ser consideradas a contrapartida de uma prestação e, portanto, ser sujeitas a IVA. O acórdão precisou que era esse o caso independentemente do facto de as taxas terem sido estabelecidas com base num valor-padrão, muito elevado em relação à taxa de estacionamento normal devido à preocupação da empresa de estacionamento de evitar qualquer estacionamento contrário aos regulamentos.

Objeto do processo principal

Recurso interposto por uma empresa privada de uma sentença, no qual pede, nomeadamente, a declaração de que as taxas de controlo por ela cobradas por violação dos regulamentos relativos ao estacionamento — na relação entre o condutor privado e a empresa — não constituem a contrapartida de um serviço sujeito a IVA.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A Apcoa Parking Danmark A/S (a seguir «Apcoa») é uma empresa privada que explora um parque de estacionamento num terreno privado ao abrigo de um contrato celebrado com o proprietário do terreno. A Apcoa estabelece as condições de utilização dos lugares de estacionamento, incluindo, por exemplo, a proibição de estacionamento sem licença individual, a duração máxima do estacionamento e o pagamento do estacionamento. Em caso de violação das condições, a Apcoa cobra uma «taxa de controlo» especial (510 DKK em 2008 e 2009).
- 2 O presente processo tem por objeto a questão de saber se a Apcoa é ou não obrigada a pagar IVA sobre essas taxas de controlo especiais. É pacífico que a Apcoa é devedora do IVA relativo ao pagamento das taxas de estacionamento feito em conformidade com os regulamentos.
- 3 Em 25 de outubro de 2011, a Apcoa pediu à SKAT (Administração Fiscal dinamarquesa) o reembolso do IVA sobre as vendas relativas às taxas de controlo cobradas. O pedido dizia respeito a cobranças feitas no período compreendido entre 1 de setembro de 2008 e 31 de dezembro de 2009. O montante foi calculado em 25 089 292 DKK.
- 4 Em 12 de janeiro de 2012, a SKAT indeferiu o pedido com o fundamento de que as taxas de controlo são consideradas sujeitas a IVA por força da Momsloven.
- 5 A decisão da SKAT foi objeto de recurso para o Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional), que, em 23 de dezembro de 2014, confirmou a decisão da SKAT. O Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional) concluiu que há 13 tipos de situações em que a Apcoa Parking Danmark A/S cobra uma taxa de estacionamento acrescida. Em todos esses casos, o condutor estacionou e recebeu, portanto, um serviço de estacionamento. O Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional) salientou, nomeadamente, que o acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, tinha por objeto a prestação de serviços hoteleiros e, a este respeito, em especial, a situação em que o cliente cancela o contrato celebrado para a prestação de um serviço acordado. Nesse processo, nenhum serviço tinha sido prestado e a entidade hoteleira pôde reter o sinal depositado pelo cliente como compensação pelo prejuízo por si sofrido, sem tributação de IVA. A situação sobre a qual o Tribunal de Justiça se pronunciou não pode, segundo o Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional), alterar a conclusão a que se chegou no direito dinamarquês, nomeadamente, num acórdão de 1996. Este declarou, designadamente, que, na situação relativa ao estacionamento, não há cancelamento de um contrato sem ligação a uma prestação de serviços ou a uma situação comparável. A pessoa que estaciona obtém — independentemente das circunstâncias ilegais (ou seja, estacionamento em violação dos regulamentos) — um serviço de estacionamento. O Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional) declarou, por conseguinte, que as taxas de controlo estavam sujeitas a IVA.

- 6 A Apcoa interpôs recurso da decisão do Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional) para o Retten i Kolding (Tribunal de Kolding, Dinamarca), que, por sentença de 23 de janeiro de 2017, decidiu a favor do Skatteministeriet (Ministério das Finanças, Dinamarca). O Retten i Kolding (Tribunal de Kolding) remeteu para o acórdão do Højesteret (Supremo Tribunal) de 1996 e confirmou a decisão do Landsskatteretten. O Retten i Kolding (Tribunal de Kolding) também fez referência ao relatório do grupo de trabalho do Ministério da Justiça e concluiu que as considerações do grupo de trabalho relativas à natureza de multa da taxa de controlo não eram pertinentes na medida em que se referiam unicamente à interpretação e à apreciação das condições de estacionamento contratuais e à natureza da sinalética.
- 7 A Apcoa interpôs recurso da decisão do Retten i Kolding (Tribunal de Kolding) para o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca), que confirmou a sentença do Retten i Kolding (Tribunal de Kolding), com os mesmos fundamentos expostos pelo Landsskatteretten (Tribunal Tributário Nacional) e pelo Retten i Kolding (Tribunal de Kolding), incluindo, em especial, a referência ao acórdão do Højesteret (Supremo Tribunal) de 1996 e ao facto de que, em todos os casos, para que a taxa de controlo possa ser cobrada, o condutor deve ter estacionado e, assim, ocupado a zona do lugar de estacionamento com o seu veículo durante um determinado período, existindo, por conseguinte, uma ligação direta entre o estacionamento e o pagamento do valor. O Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste) concluiu, assim, que o montante cobrado com base numa relação quase-contratual deve ser considerado a contrapartida de uma prestação na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Momsloven. Além disso, o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste) afirmou que as orientações que podem ser retiradas da jurisprudência do Tribunal de Justiça posterior ao acórdão do Højesteret (Supremo Tribunal) sobre o conceito de «prestação a título oneroso», incluindo no processo C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, não significam que o quadro jurídico estabelecido pelo Højesteret (Supremo Tribunal) no seu acórdão de 1996 não possa ser mantido.
- 8 A Apcoa recorreu do acórdão do Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste) para o Højesteret (Supremo Tribunal), alegando, nomeadamente, que o Skatteministeriet (Tribunal Tributário Nacional) devia reconhecer que as taxas de controlo cobradas pela Apcoa por violação dos regulamentos sobre o estacionamento — no âmbito de uma relação entre um condutor particular e a Apcoa — não constituem a contrapartida de um serviço sujeito a IVA. O Skatteministeriet (Tribunal Tributário Nacional) pediu a confirmação da sentença do Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste). O processo no Højesteret (Supremo Tribunal) diz respeito apenas à obrigação da Apcoa de pagar IVA sobre as taxas de controlo cobradas pela Apcoa aos condutores em causa.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 A **Apcoa** alegou, em especial, que as taxas de controlo não constituem a contrapartida de um direito de estacionar continuado. Pelo contrário, resultam da preocupação da Apcoa de evitar qualquer estacionamento contrário aos regulamentos e constituem uma multa que os condutores devem pagar por terem violado as condições que regem o estacionamento. Além disso, as taxas são pagas de acordo com um valor fixo, sem qualquer relação económica específica com o valor do serviço de estacionamento.
- 10 Segundo a Apcoa, não há prestação de serviços a título oneroso. Por conseguinte, o presente processo não é suscetível de ser abrangido pelo artigo 4.º, n.º 1, da Momslov ou pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.
- 11 Da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a Apcoa destacou, em especial, o Acórdão de 8 de julho de 2007 no processo C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.
- 12 **O Skatteministeriet** (Tribunal Tributário Nacional) alegou, em especial, que, como contrapartida do pagamento da taxa de controlo, o condutor dispõe efetivamente de um lugar de estacionamento. O facto de o condutor ter «adquirido» um lugar de estacionamento em violação dos regulamentos e dever, por conseguinte, pagar a taxa de controlo é irrelevante. Existe, por conseguinte, uma ligação direta entre a cobrança da taxa de controlo e o próprio estacionamento. Em 2009, as taxas de controlo representavam cerca de 34 % do volume de negócios líquido da Apcoa e, por conseguinte, constituem uma parte significativa da sua atividade económica.
- 13 Segundo o Skatteministeriet (Tribunal Tributário Nacional), existe, por conseguinte, uma prestação a título oneroso. O presente processo está, assim, abrangido pelo artigo 4.º, n.º 1, da Momslov e pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.
- 14 Da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o Skatteministeriet (Tribunal Tributário Nacional) destacou, em especial, o Acórdão de 22 de novembro de 2018 no processo C-295/17, MEO.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 15 Até à data, a taxa de controlo devida pelo incumprimento das regras de estacionamento em terrenos privados tem sido considerada no direito dinamarquês sujeita a IVA por força da Momsloven. Pode concluir-se que a obrigação de pagar a sanção pecuniária assenta numa relação quase-contratual e que, por conseguinte, existe uma relação jurídica entre a Apcoa e a pessoa que estaciona, conforme referido, nomeadamente, no n.º 14 do Acórdão de 3 de março de 1994, no processo C-16/93, Tolsma.

- 16 As partes estão em desacordo quanto à existência ou não da necessária troca de prestações recíprocas.
- 17 O Tribunal de Justiça não parece ter-se pronunciado anteriormente sobre a natureza das taxas de controlo na aceção da legislação em matéria de IVA. O Højesteret (Supremo Tribunal) considera que, tendo em conta a redação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, existem dúvidas quanto à questão de saber se essa disposição deve ser interpretada no sentido de que tais encargos constituem a contrapartida de um serviço sujeito a IVA.
- 18 No decurso do processo, foram fornecidas informações das quais resulta que as autoridades fiscais no Reino Unido, na Suécia e na Alemanha consideram que as taxas de controlo devidas pela violação das condições de estacionamento num terreno privado não estão sujeitas a IVA.
- 19 Dado que a clarificação da questão é crucial para a solução do presente processo e que as dúvidas têm por objeto a interpretação de uma disposição de direito da União, o Højesteret (Supremo Tribunal) considera que é necessário pedir ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABALHO