

Processo C-203/10

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

contra

Auto Nikolovi OOD

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Varhoven administrativen sad)

«Directiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado – Peças usadas para automóveis – Importação na União por um sujeito passivo revendedor – Regime da margem de lucro ou regime normal do IVA – Constituição do direito a dedução – Efeito directo»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Regime particular dos sujeitos passivos revendedores – Regime da margem de lucro – Âmbito de aplicação*

(Directiva 2006/112 do Conselho, artigo 314.º)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Regime especial dos sujeitos passivos revendedores – Bens importados na União pelo sujeito passivo revendedor – Inaplicabilidade do regime da margem de lucro – Diferimento do direito a dedução do imposto pago quando da importação – Inadmissibilidade*

(Directiva 2006/112 do Conselho, artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2)

3. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Regime especial dos sujeitos passivos revendedores – Regime da margem de lucro – Disposições que delimitam o âmbito de aplicação desse regime – Regra que define as condições de diferimento do direito a dedução do imposto pago no caso de opção pelo regime normal – Efeito directo*

(Directiva 2006/112 do Conselho, artigos 314.º e 320.º, n.º 1, primeiro parágrafo, n.os 1 e 2)

1. O artigo 314.º da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o regime de tributação da margem de lucro não é aplicável a entregas de bens como as peças usadas para automóveis, importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor e que estão sujeitos ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado.

Com efeito, decorre da natureza e da sistemática geral da Directiva 2006/112, em especial da classificação das operações tributáveis que é efectuada no seu título IV, que o conceito de «entrega de bens» que figura no artigo 314.º da referida directiva, se deve distinguir, nomeadamente, do de «importação de bens» na União provenientes de países terceiros.

(cf. n.os 43, 53, disp. 1)

2. O artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que difere, até à entrega posterior sujeita ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, o direito do sujeito passivo revendedor a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago, nos termos do referido regime, quando da importação de bens que não sejam objectos de arte, de colecção ou antiguidades.

Uma vez que a aplicabilidade do regime de tributação da margem de lucro está excluída, e o mesmo sucede, consequentemente, com a escolha entre a aplicação do referido regime e a do regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, não existe nenhum risco de fraude que possa justificar a não aplicação do regime normal de dedução.

(cf. n.os 58, 59, disp. 2)

3. Os artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, têm efeito directo, o que permite a um particular invocá-los num tribunal nacional com o objectivo de afastar a aplicação de uma regulamentação nacional incompatível com essas disposições.

Relativamente ao artigo 314.º, a delimitação dos casos abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime de tributação da margem de lucro é aí feita em termos inequívocos e não está subordinada à intervenção de nenhum outro acto, emanado quer das instituições da União quer dos Estados-Membros. Quanto ao artigo 320.º, n.º 1, primeiro parágrafo, identifica, de forma clara e incondicional, os objectos importados cuja entrega posterior ao abrigo do regime normal do imposto sobre o valor acrescentado concede ao sujeito passivo revendedor um direito a dedução do imposto devido ou liquidado pela importação. O n.º 2, do artigo n.º 320, delimita, por seu turno, da mesma forma, o âmbito de aplicação da regra do diferimento do direito a dedução.

(cf. n.os 62, 63, 65, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

3 de Março de 2011 (*)

«Directiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado – Peças usadas para automóveis – Importação na União por um sujeito passivo revendedor – Regime da margem de lucro ou regime normal do IVA – Constituição do direito a dedução – Efeito directo»

No processo C-203/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Varhoven administrativen sad (Bulgária), por decisão de 20 de Abril de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de Abril de 2010, no processo

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

contra

Auto Nikolovi OOD,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, por Sv. Avramov,
- em representação da Auto Nikolovi OOD, por M. Nikolov,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Roussanov e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 311.º, n.º 1, ponto 1, 314.º e 320.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Auto Nikolovi OOD (a seguir «Auto Nikolovi») à direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna (Direcção «Impugnação e administração das execuções» de Varna) junto da Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Administração Central da Agência Nacional das Receitas) na sequência da recusa desta autoridade em conceder à Auto Nikolovi o direito a deduzir imediatamente o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago no momento da importação, na União Europeia, de peças usadas para automóveis, provenientes da Suíça.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O quinquagésimo primeiro considerando da Directiva 2006/112 enuncia:

«É conveniente adoptar um regime de tributação comunitário aplicável no sector dos bens em segunda mão, dos objectos de arte e de colecção e das antiguidades, a fim de evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.»

4 Nos termos do artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta directiva:

«Entende-se por 'importação de bens' a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na acepção do artigo 24.º do Tratado.»

5 Relativamente a este tipo de operações, o artigo 70.º da referida directiva dispõe que «[o] facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a importação de bens».

6 Nos termos do artigo 167.º da referida directiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

7 O artigo 168.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«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 efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

[...]

e) o IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

8 O título XII da Directiva 2006/112, sob a epígrafe «Regimes especiais», inclui um capítulo 4, intitulado «Regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades», constituído pelos artigos 311.º a 343.º

9 Nos termos do artigo 311.º, n.º 1, pontos 1 e 5, desta directiva:

«1. Para efeitos do presente capítulo e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, entende-se por:

1) 'Bens em segunda mão', os bens móveis corpóreos susceptíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação, que não sejam objectos de arte e de colecção ou antiguidades, nem metais preciosos ou pedras preciosas, na definição que lhes é dada pelos Estados-Membros;

[...]

5) 'Sujeito passivo revendedor', qualquer sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, compre ou afecte às necessidades da sua empresa ou importe para revenda bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo actue por conta própria quer por conta de outrem ao abrigo de um contrato de comissão de compra e venda».

10 O artigo 313.º, n.º 1, da referida directiva enuncia:

«1. Os Estados-Membros aplicam às entregas de bens em segunda mão, de objectos de arte e de colecção ou de antiguidades, efectuadas por sujeitos passivos revendedores, um regime especial de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, em conformidade com o disposto na presente subsecção.»

11 O artigo 314.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«O regime da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão, de objectos de

arte e de colecção ou de antiguidades, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade por uma das seguintes pessoas:

- a) uma pessoa que não seja sujeito passivo;
- b) outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo esteja isenta em conformidade com o artigo 136.º;
- c) outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e incida sobre um bem de investimento;
- d) outro sujeito passivo revendedor, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido sujeita ao IVA em conformidade com o presente regime especial.»

12 Nos termos do artigo 316.º, n.º 1, desta directiva:

«1. Os Estados-Membros devem conceder aos sujeitos passivos revendedores o direito de optarem pela aplicação do regime da margem de lucro às entregas dos seguintes bens:

- a) Objectos de arte e de colecção ou antiguidades que eles próprios tenham importado;

[...]»

13 O artigo 319.º da referida directiva dispõe que, «[r]elativamente a cada entrega sujeita ao regime da margem de lucro, o sujeito passivo revendedor pode aplicar o regime normal do IVA».

14 Nos termos do artigo 320.º da Directiva 2006/112:

«1. Quando o sujeito passivo revendedor aplique o regime normal do IVA à entrega de um objecto de arte ou de colecção ou de uma antiguidade que ele próprio tenha importado, tem direito a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago na importação desse bem.

[...]

2. O direito à dedução surge no momento em que se torna exigível o imposto devido pela entrega em relação à qual o sujeito passivo revendedor opte pelo regime normal do IVA.»

Direito nacional

15 A Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de Agosto de 2006, a seguir «lei relativa ao IVA»), na versão aplicável aos factos do processo principal, enuncia, no artigo 16.º, n.º 1:

«Entende-se por importação de bens, na acepção da presente lei, a introdução no território nacional de bens que não sejam comunitários.»

16 Nos termos do artigo 54.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA:

«No caso de importação de bens, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível na data em que se constitui ou se devia constituir a obrigação de pagamento dos direitos de importação no território do país, ainda que a dívida não exista ou seja igual a zero.»

17 O artigo 68.º da lei relativa ao IVA dispõe:

«(1) O imposto pago a montante é o valor do imposto que uma pessoa registada pode deduzir das suas dívidas fiscais, nos termos da presente lei, em relação:

[...]

3. às importações por ela efectuada.

[...]

(2) O direito a dedução do imposto pago a montante constitui-se quando o imposto a deduzir se torna exigível.»

18 Nos termos do artigo 69.º, n.º 1, ponto 2, da lei relativa ao IVA, quando os bens e os serviços são utilizados para os fins das entregas tributáveis efectuadas pelo sujeito passivo, este pode deduzir o imposto cobrado sobre a importação de bens nos termos do artigo 56.º da referida lei.

19 Os requisitos para o exercício do direito a dedução do imposto pago a montante são enunciados no artigo 71.º da lei relativa ao IVA, que dispõe, nomeadamente:

«O sujeito passivo exerce o seu direito a dedução do imposto pago a montante quando preenche pelo menos um dos seguintes requisitos:

[...]

3. quando esteja na posse de uma declaração aduaneira na qual seja designado como importador e o imposto tenha sido pago segundo as modalidades previstas no artigo 90.º, n.º 1 (no caso de importação na acepção do artigo 16.º);»

20 O artigo 90.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA enuncia:

«Nos casos previstos no artigo 16.º, o importador de bens paga o imposto liquidado pelas autoridades aduaneiras a favor do orçamento da República [...]».

21 No capítulo da lei relativa ao IVA intitulado «Regime especial de tributação com base na margem de lucro», o artigo 143.º tem a seguinte redacção:

«(1) As disposições do presente capítulo aplicam-se às entregas, efectuadas por um revendedor, de bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção ou de antiguidades que lhe tenham sido entregues (incluindo os bens importados) no território do Estado ou a partir do território de outro Estado? Membro por:

1. uma pessoa que não seja sujeito passivo;
2. outro sujeito passivo, se a entrega estiver isenta de imposto nos termos do artigo 50.º;
3. outro sujeito passivo, que não esteja registado nos termos da presente lei;
4. outro revendedor, que aplique o regime especial de tributação da margem de lucro.

(3) Os revendedores também podem aplicar as disposições do presente capítulo às entregas de:

1. objectos de arte, de colecção ou antiguidades que tenham importado;»

22 O artigo 151.º da lei relativa ao IVA, intitulado «Direito de opção», dispõe:

«(1) O revendedor pode aplicar o regime normal de tributação previsto na lei à entrega de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou de antiguidades.

(2) O direito previsto no n.º 1 é exercido pelo sujeito passivo por cada entrega, desde que não indique na factura que o regime especial é aplicável.

[...]

(4) Nos casos previstos no n.º 2, o direito a dedução do imposto pago a montante sobre os bens adquiridos ou importados pelo sujeito passivo, aos quais não se aplica o regime especial de tributação da margem de lucro, constitui-se e é exercido no período de tributação em que o imposto sobre a entrega subsequente se torna exigível.»

23 O n.º 1, ponto 19, das disposições complementares à lei relativa ao IVA dispõe:

«Entende-se por ‘bens em segunda mão’ os bens móveis usados, individualmente identificados, que sejam susceptíveis de ser utilizados, no seu estado actual ou após reparação, para o fim para que foram fabricados. Não são considerados bens em segunda mão:

a) os objectos de arte;

b) as peças de colecção;

c) as antiguidades;

d) os metais preciosos e pedras preciosas, independentemente da sua forma.»

24 Nos termos do n.º 1, ponto 23, das referidas disposições complementares, «[e]ntende-se por ‘revendedor de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades’ qualquer sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, compra, adquire ou importa bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades, com o objectivo de os revender, mesmo que exerça a actividade de comissário na acepção da lei comercial».

Factos na origem do litígio no processo principal e questões prejudiciais

25 A Auto Nikolovi é uma sociedade com sede em Silistra (Bulgária). Revende, principalmente, veículos em segunda mão.

26 Em Julho de 2008, foi objecto de uma inspecção tributária que visou, nomeadamente, a dívida relativa ao IVA, no período compreendido entre 7 de Janeiro de 2003 e 31 de Maio de 2008.

27 Esta inspecção culminou com uma decisão de liquidação adicional, de 16 de Janeiro de 2009. Para fundamentar a sua decisão, o serviço fiscal competente declarou que, durante a referida inspecção, verificou que uma parte das peças usadas que a Auto Nikolovi tinha importado da Suíça ainda se encontravam nas suas instalações e, consequentemente, não tinham sido objecto de posteriores entregas tributáveis. Partindo do princípio de que a Auto Nikolovi tinha

optado pelo regime normal do IVA, a Administração Fiscal recusou, com base no artigo 151.º, n.os 1 e 4, da lei relativa ao IVA, reconhecer-lhe o direito a dedução do imposto pago a montante, no valor de 405,55 BGN, relativo a Abril de 2007, a título do IVA liquidado no momento da importação de pneus em segunda mão, e de 375,31 BGN, relativo a Julho de 2007, a título do IVA pago no momento da importação de pneus, de jantes, de um macaco e de pára-choques em segunda mão.

28 A Auto Nikolovi interpôs recurso hierárquico dessa decisão de liquidação adicional para o director da direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, alegando, no essencial, que os bens em causa não constituíam «bens em segunda mão», na acepção do n.º 1, ponto 19, das disposições complementares à lei relativa ao IVA, de modo que as disposições da referida lei relativas aos bens em segunda mão não são aplicáveis ao caso vertente.

29 Este recurso foi indeferido por decisão de 11 de Março de 2009, tendo o referido director considerado que a Auto Nikolovi comercializava bens em segunda mão e que tinha optado por submeter as entregas dos bens em causa ao regime normal do IVA.

30 A Auto Nikolovi impugnou esta decisão no Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna). Alegou, no essencial, que a sua situação não estava abrangida pelo regime de tributação da margem de lucro uma vez que, nos termos do artigo 314.º da Directiva 2006/112, e contrariamente ao previsto no artigo 143.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA, esse regime não visa as entregas de bens importados pelo próprio sujeito passivo revendedor. A Auto Nikolovi podia, assim, deduzir o imposto pago a montante nas condições enunciadas no artigo 71.º, n.º 1, da referida lei.

31 Por sentença de 11 de Junho de 2009, o Administrativen sad Varna anulou a decisão de 11 de Março de 2009, na parte em que nessa decisão fora recusada à Auto Nikolovi o direito a dedução do imposto pago a montante pela importação dos pneus, das jantes e do macaco em segunda mão.

32 O Administrativen sad Varna considerou que estes bens não eram bens em segunda mão, na acepção da lei relativa ao IVA, dado que eram bens genéricos e não bens designados individualmente por força de características que os permitissem distinguir de outros objectos do mesmo género. Por conseguinte, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 54.º e 68.º, n.os 1 e 2, desta lei, considerou que a Auto Nikolovi tinha direito a deduzir o imposto pago a montante relativo às importações em causa, a título do último mês do processo de importação.

33 O director da direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna interpôs recurso de cassação desta sentença para o Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo Administrativo).

34 O órgão jurisdicional de reenvio, que parte do princípio de que a Auto Nikolovi tem a qualidade de sujeito passivo revendedor, está confrontado com diferentes interrogações na resolução do litígio no processo principal.

35 Tem dúvidas quanto à qualificação dos bens em causa de «bens em segunda mão», tendo em conta que, contrariamente à definição dos referidos bens contida no artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Directiva 2006/112, a que figura no n.º 1, ponto 19, das disposições complementares à lei relativa ao IVA se refere a bens «individualmente identificados». A este respeito, questiona-se sobre se os Estados-Membros podem eles próprios definir livremente o conceito de «bens em segunda mão».

36 Admitindo que os bens em causa são bens em segunda mão, o órgão jurisdicional de

reenvio pergunta-se sobre se o regime de tributação com base na margem de lucro é aplicável ao caso vertente, no qual o interessado, que tem direito, nos termos da lei relativa ao IVA, a deduzir o IVA pago pela importação, não corre o risco de ser alvo de uma dupla tributação.

37 Admitindo que o regime de tributação da margem de lucro é aplicável no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se uma disposição legislativa que difere o direito do interessado a dedução do IVA pago a montante sobre a importação para o período durante o qual os bens em segunda mão foram objecto de entregas posteriores tributáveis é compatível com as condições estritas de aplicação desse diferimento, que decorrem dos artigos 319.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112.

38 Admitindo que esse diferimento não é aplicável à importação de bens em segunda mão pelo próprio revendedor, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se os artigos 314.º, alíneas a) a d), e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 têm efeito directo, o que permite que sejam invocados para afastar disposições nacionais em sentido contrário.

39 Nestas condições, o Varhoven administrativen sad decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de ‘bens em segunda mão’ constante do artigo 311.º, n.º 1, [ponto 1], da Directiva 2006/112[...] também abrange bens móveis em segunda mão que não estejam individualizados (por marca, modelo, número de série, ano de fabrico, etc.) de maneira a poderem ser distinguidos de outros bens do mesmo género, mas que sejam determinados por características genéricas?

2) A expressão ‘na definição que lhes é dada pelos Estados-Membros’ constante do artigo 311.º, n.º 1, [ponto 1], da Directiva 2006/112[...] confere aos Estados-Membros a possibilidade de definirem eles próprios o conceito de ‘bens em segunda mão’, ou a definição que a directiva faz deste conceito deve ser estritamente reproduzida no direito nacional?

3) A obrigação imposta pela disposição de direito nacional de que os bens em segunda mão sejam individualmente determinados corresponde ao conteúdo e ao sentido da definição de direito comunitário de ‘bens em segunda mão’?

4) Pode concluir-se, tendo em conta os objectivos definidos no quinquagésimo primeiro considerando da Directiva 2006/112..., que a expressão constante do artigo 314.º [...] da Directiva 2006/112[...] ‘quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade’ também abrange a importação de bens em segunda mão que tenham sido importados pelo próprio revendedor sujeito passivo?

5) Se o regime de tributação com base na margem de lucro também for aplicável à entrega de bens em segunda mão por um revendedor sujeito passivo que tenha ele próprio importado os referidos bens, a pessoa a quem o revendedor sujeito passivo adquiriu aqueles bens deve pertencer a um dos grupos de pessoas referido no artigo 314.º, alíneas a) a d)?

6) A enumeração de bens constante do artigo 320.º, n.º 1, da Directiva 2006/112[...] é exhaustiva?

7) O artigo 320.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e n.º 2, da Directiva 2006/112[...] deve ser interpretado no sentido de que obsta a uma disposição de direito nacional segundo a qual o direito do revendedor sujeito passivo a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante pela importação de bens em segunda mão se constitui e é exercido no período em que os referidos bens são posteriormente objecto de uma entrega sujeita a imposto à qual o

revendedor sujeito passivo aplique o regime normal de tributação?

8) Os artigos 314.º, alíneas a) a d), e 320.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e n.º 2, da Directiva 2006/112[...] têm efeito directo e o órgão jurisdicional nacional pode aplicá-los directamente num caso como o presente?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à quarta questão

40 Com a quarta questão, que deve ser examinada em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 314.º da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o regime de tributação da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão que tenham sido importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor.

41 A este respeito, importa recordar que, para determinar o alcance de uma disposição de direito da União, se deve atender não só aos termos desta mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Dezembro de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 34, e de 22 de Dezembro de 2010, *Feltgen e Bacino Charter Company*, C-116/10 ainda não publicado na Colectânea, n.º 12).

42 No caso em apreço, deve, antes de mais, observar-se, como faz a Comissão Europeia, que o trecho «quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade», que figura no artigo 314.º da Directiva 2006/112, refere inequivocamente a hipótese de os bens em causa terem sido, antes da sua revenda pelo sujeito passivo revendedor, objecto de uma entrega, nacional ou intracomunitária, na acepção desta directiva, ao interessado.

43 Ora, decorre da natureza e da sistemática geral da Directiva 2006/112, em especial da classificação das operações tributáveis que é efectuada no seu título IV, que o conceito de «entrega de bens» se deve distinguir, nomeadamente, do de «importação de bens» na União provenientes de países terceiros. Daqui decorre que o trecho referido no número anterior não pode abranger os bens que o próprio sujeito passivo revendedor importou na União a partir de um país terceiro.

44 É verdade que, como refere a direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, a definição liminar de «sujeito passivo revendedor» que figura no artigo 311.º, n.º 1, ponto 5, da Directiva 2006/112 se refere, de um modo geral, a qualquer sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, «compre ou afecte às necessidades da sua empresa ou importe para revenda» bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção ou antiguidades.

45 Contudo, esta definição, que é susceptível de abarcar as múltiplas situações reguladas a seguir pelas disposições do capítulo da Directiva 2006/112 consagrado aos regimes especiais aplicáveis aos referidos bens e objectos, não pode ocultar o facto de o âmbito de aplicação da disposição do artigo 314.º desta directiva ser, por seu turno, limitado à revenda de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades previamente «entregues» ao sujeito passivo revendedor na União.

46 Em seguida, deve recordar-se que o regime de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor com a entrega de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades constitui um regime especial de IVA, derogatório do regime geral da Directiva 2006/112, que, como os outros regimes especiais previstos nesta directiva, só deve ser aplicado se for necessário para alcançar o seu objectivo (v. acórdão *Jyske Finans*, já referido, n.º

35).

47 Como decorre do quinquagésimo primeiro considerando da Directiva 2006/112, o objectivo do regime de tributação da margem de lucro é evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos no domínio dos bens em segunda mão (v., neste sentido, acórdãos de 1 de Abril de 2004, *Stenholmen*, C-320/02, *Colect.*, p. I-3509, n.º 25, e *Jyske Finans*, já referido, n.os 37 e 41).

48 Tributar pela totalidade do seu preço a entrega de um bem em segunda mão por um sujeito passivo revendedor, quando o preço a que este adquiriu esse bem inclui uma quantia de IVA paga a montante por uma pessoa que pertence a uma das categorias identificadas no artigo 314.º, alíneas a) a d), da referida directiva, e que nem essa pessoa nem o sujeito passivo revendedor puderam deduzir, implica, com efeito, uma dupla tributação (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *Stenholmen*, n.º 25, e *Jyske Finans*, n.º 38).

49 Contudo, quando um sujeito passivo revendedor revende, para os fins das suas operações tributáveis, bens como os que estão em causa no processo principal, que ele próprio importou, ficando sujeitos ao regime normal do IVA, no Estado-Membro em que efectua essas operações, pelo que pode, por força do artigo 168.º, alínea d), da Directiva 2006/112, deduzir o IVA devido ou liquidado por esses bens importados, não existe, como salienta a Comissão, nenhum risco de dupla tributação que possa justificar a aplicação do regime de tributação derogatório da margem de lucro.

50 A este respeito, importa observar que a exposição de motivos que acompanhava a Proposta de directiva apresentada pela Comissão ao Conselho da União Europeia, em 11 de Janeiro de 1989, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera os artigos 32.º e 28.º da Directiva 77/388/CEE – Regime comum aplicável aos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção (JO 1989, C 76, p. 10), refere expressamente que, quando o sujeito passivo revendedor importa bens que estão sujeitos ao regime normal do IVA no momento da sua importação, a existência do direito a dedução exclui o risco de dupla tributação, de forma que não há motivo para afastar a aplicação do regime normal a favor do regime especial de tributação da margem de lucro.

51 Por último, a inaplicabilidade deste último regime em circunstâncias como as do processo principal é corroborada pelo artigo 316.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112. Com efeito, esta disposição, que determina as entregas de bens importados pelo próprio sujeito passivo revendedor relativamente às quais os Estados-Membros lhe devem conceder o direito de opção pela aplicação do referido regime, visa as entregas de «objectos de arte e de colecção ou antiguidades» e não as entregas relativas a bens como os importados pela *Auto Nikolovi*.

52 Daqui decorre que, independentemente de saber se os bens em causa no processo principal estão ou não abrangidos pelo conceito de «bens em segunda mão», na acepção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Directiva 2006/112, o regime de tributação da margem de lucro não é, em todo o caso, aplicável às entregas de bens como os que estão em causa no caso vertente, importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor, e que estão sujeitos ao regime normal do IVA.

53 Consequentemente, há que responder à quarta questão que o artigo 314.º da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o regime de tributação da margem de lucro não é aplicável a entregas de bens como as peças usadas para automóveis, importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor e que estão sujeitos ao regime normal do IVA.

54 Nestas condições, não há que responder às três primeiras questões nem à quinta questão.

Quanto à sexta e sétima questões

55 Com a sexta e sétima questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que difere, até à entrega posterior sujeita ao regime normal do IVA, o direito do sujeito passivo revendedor a deduzir o IVA pago quando da importação de bens que não sejam objectos de arte, de colecção ou antiguidades.

56 A este respeito, decorre inequivocamente dos termos destas duas disposições que, fora da hipótese – irrelevante para o caso em apreço – prevista no artigo 320.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Directiva 2006/112, a regra de que, em derrogação do regime normal da dedução imediata previsto nos artigos 167.º e seguintes desta directiva, o direito a dedução surge no momento da entrega posterior tributável só é aplicável se o sujeito passivo revendedor «optar» pela aplicação do regime normal do IVA à «entrega de um objecto de arte, de colecção ou de uma antiguidade que ele próprio tenha importado», em vez de utilizar a faculdade conferida pelo direito nacional, em conformidade com o artigo 316.º da referida directiva, de aplicar a essa entrega o regime de tributação da margem de lucro.

57 Como a Comissão salienta, esta interpretação literal é corroborada pelo objectivo prosseguido por esta regra derogatória, que consiste em evitar o risco de fraude inerente a situações em que, tendo a possibilidade de escolher entre a aplicação do regime normal do IVA e a do regime de tributação da margem de lucro, o sujeito passivo revendedor declara, no momento da importação, optar pelo referido regime normal para beneficiar de um direito imediato de dedução integral do IVA devido ou pago quando da importação, e posteriormente utiliza artifícios para sujeitar a revenda posterior dos bens importados ao regime de tributação da margem de lucro.

58 Em contrapartida, quando, como no processo principal, a aplicabilidade do regime de tributação da margem de lucro está excluída, como decorre da resposta dada à quarta questão, e o mesmo sucede, consequentemente, com a escolha entre a aplicação do referido regime e a do regime normal do IVA, não existe nenhum risco de fraude que possa justificar a não aplicação do regime normal de dedução.

59 Por conseguinte, há que responder à sexta e sétima questões que o artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que difere, até à entrega posterior sujeita ao regime normal do IVA, o direito do sujeito passivo revendedor a deduzir o IVA pago, nos termos do referido regime, quando da importação de bens que não sejam objectos de arte, de colecção ou antiguidades.

Quanto à oitava questão

60 Com a oitava questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições dos artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 têm efeito directo, de modo que podem ser invocadas num litígio como o no processo principal.

61 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma directiva se revelem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar nos tribunais nacionais contra o Estado, quer quando este não tenha feito a sua

transposição para o direito nacional nos prazos previstos na directiva quer quando tenha feito uma transposição incorrecta (v. acórdãos de 17 de Julho de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C?226/07, Colect., p. I?5999, n.º 23; de 12 de Fevereiro de 2009, Cobelfret, C?138/07, Colect., p. I?731, n.º 58; e de 14 de Outubro de 2010, Fuß, C?243/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 56).

62 Relativamente ao artigo 314.º da Directiva 2006/112, a delimitação dos casos abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime de tributação da margem de lucro é aí feita em termos inequívocos e não está subordinada à intervenção de nenhum outro acto, emanado quer das instituições da União quer dos Estados-Membros.

63 Quanto ao artigo 320.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida directiva, identifica, de forma clara e incondicional, os objectos importados cuja entrega posterior ao abrigo do regime normal do IVA concede ao sujeito passivo revendedor um direito a dedução do IVA devido ou liquidado pela importação. O artigo 320.º, n.º 2, desta directiva delimita, por seu turno, da mesma forma, o âmbito de aplicação da regra do diferimento do direito a dedução.

64 Uma vez que as disposições dos artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 se revelam, à luz do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, o seu efeito directo, inerente a esta conclusão, permite a um particular invocá-las nos tribunais nacionais no âmbito de um litígio, como o no processo principal, que o oponha a uma autoridade tributária desse Estado, com o objectivo de afastar a aplicação de uma regulamentação nacional incompatível com essas disposições (v., neste sentido, acórdão Flughafen Köln/Bonn, já referido, n.º 39).

65 Há, assim, que responder à oitava questão que os artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 têm efeito directo, o que permite a um particular invocá-los num tribunal nacional com o objectivo de afastar a aplicação de uma regulamentação nacional incompatível com essas disposições.

Quanto às despesas

66 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) O artigo 314.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o regime de tributação da margem de lucro não é aplicável a entregas de bens como as peças usadas para automóveis, importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor e que estão sujeitos ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado.

2) O artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que difere, até à entrega posterior sujeita ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, o direito do sujeito passivo revendedor a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago, nos termos do referido regime, quando da importação de bens que não sejam objectos de arte, de colecção ou antiguidades.

3) Os artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 têm efeito directo, o que permite a um particular invocá-los num tribunal nacional com o objectivo de afastar a aplicação de uma regulamentação nacional incompatível com essas disposições.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.