

62015CJ0471

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

18 de janeiro de 2017 (1)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Regime especial de tributação da margem de lucro — Conceito de ‘bens em segunda mão’ — Venda de peças sobressalentes de veículos em fim de vida»

No processo C-471/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca), por decisão de 2 de setembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de setembro de 2015, no processo

Sjelle Autogenbrug I/S

contra

Skatteministeren,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Vilaras (relator), J. Malenovský, M. Safjan e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: Y. Bot

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 8 de setembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da Sjelle Autogenbrug I/S, por C. Bachmann, advokat,

—

em representação do Governo dinamarquês, por C. Thorning, na qualidade de agente, assistido por D. Auken, advokat,

—

em representação do Governo helénico, por E. Tsaousi e K. Nasopoulou, na qualidade de agentes,

—

em representação da Comissão Europeia, inicialmente por L. Lozano Palacios e M. Clausen e,

em seguida, por L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt e M. Clausen, na qualidade de agentes, ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 22 de setembro de 2016, profere o presente

Acórdão

1

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da 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).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Sjelle Autogenbrug I/S ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças, Dinamarca), a respeito da aplicabilidade do regime de tributação da margem de lucro à venda de peças de veículos automóveis em fim de vida e destinadas a ser vendidas como peças sobressalentes.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

3

O considerando 51 da Diretiva 2006/112 enuncia:

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

4

Nos termos do artigo 1.o, n.o 2, desta diretiva:

«O princípio do sistema comum do [imposto sobre o valor acrescentado (a seguir 'IVA')] consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

[...]»

5

O título XII da Diretiva 2006/112, com a epígrafe «Regimes especiais», comporta um capítulo 4, com a epígrafe «Regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades», constituído pelos artigos 311.º a 343.º

6

Nos termos do artigo 311.o, n.o 1, pontos 1 e 5, da referida diretiva:

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

1)

‘Bens em segunda mão’, os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação, que não sejam objetos de arte e de coleção 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 atividade económica, compre ou afete às necessidades da sua empresa ou importe para revenda bens em segunda mão, objetos de arte e de coleção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo atue por conta própria quer por conta de outrem ao abrigo de um contrato de comissão de compra e venda;».

7

A secção 2 do capítulo 4, que figura no título XII da Diretiva 2006/112, tem como epígrafe «Regime especial dos sujeitos passivos revendedores». Contém, designadamente, uma subsecção 1, com a epígrafe «Regime da margem de lucro», na qual figuram os artigos 312.º a 325.º dessa diretiva.

8

O artigo 312.o da referida diretiva estabelece:

«Para efeitos da presente subsecção, entende-se por:

1)

‘Preço de venda’, tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.o;

2)

‘Preço de compra’, tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.»

9

O artigo 313.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112 enuncia:

«Os Estados-Membros aplicam às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas 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.»

10

Nos termos do artigo 314.o desta diretiva:

«O regime da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas 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;

[...]»

11

O artigo 315.o da referida diretiva dispõe:

«O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.o é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro.

A margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra.»

12

O artigo 318.o da Diretiva 2006/112 prevê:

«1. Para simplificar a cobrança do imposto e após consulta do Comité do IVA, os Estados-Membros podem estabelecer, para certas operações ou categorias de sujeitos passivos revendedores, que o valor tributável das entregas de bens sujeitas ao regime da margem de lucro é determinado com referência a cada período de tributação em relação ao qual o sujeito passivo revendedor tenha de entregar a declaração de IVA referida no artigo 250.o

No caso referido no primeiro parágrafo, o valor tributável relativamente às entregas de bens sujeitas a uma mesma taxa de IVA é constituído pela margem de lucro global realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente a essa mesma margem de lucro.

2. A margem de lucro global é igual à diferença entre os dois montantes seguintes:

a)

O montante total das entregas de bens sujeitas ao regime da margem de lucro efetuadas pelo sujeito passivo revendedor durante o período de tributação abrangido pela declaração, ou seja, o montante total dos preços de venda;

b)

O montante total das compras de bens referidas no artigo 314.o, efetuadas durante o período de tributação abrangido pela declaração pelo sujeito passivo revendedor, ou seja, o montante total dos preços de compra.

3. Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para evitar que os sujeitos passivos referidos no n.o 1 beneficiem de vantagens injustificadas ou sofram prejuízos injustificados.»

Diretiva 2000/53/CE

13

O considerando 5 da Diretiva 2000/53/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de setembro de 2000, relativa aos veículos em fim de vida (JO 2000, L 269, p. 34), prevê a existência de um princípio fundamental segundo o qual os resíduos devem ser reutilizados e valorizados, devendo ser dada preferência à reutilização e à valorização. O considerando 14 desta diretiva reconhece a necessidade de incentivar o desenvolvimento dos mercados de materiais reciclados.

14

O artigo 3.o da Diretiva 2000/53, com a epígrafe «Âmbito de aplicação», dispõe, no seu n.o 1:

«A presente diretiva abrange veículos e veículos fora de uso, incluindo os seus componentes e materiais. Sem prejuízo do terceiro parágrafo do n.o 4 do artigo 5.o, esta disposição é aplicável independentemente do modo como o veículo tenha sido mantido ou reparado e de estar equipado com componentes fornecidos pelo produtor ou com outros componentes cuja montagem como peças sobressalentes ou de substituição cumpra o disposto nas disposições comunitárias ou nacionais aplicáveis.»

Direito dinamarquês

15

No capítulo 17, com a epígrafe «Disposições especiais relativas aos bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades», da lov om merværdiafgift nr. 106 (Lei n.o 106 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), de 23 de janeiro de 2013, na sua versão à data dos factos do processo principal (a seguir «lei do IVA»), o § 69, n.o 1, ponto 1, e n.o 3, prevê:

«1. As empresas que, com o fim de revenda, adquirem bens em segunda mão, objetos de arte e de coleção e antiguidades podem, aquando da revenda, pagar o imposto sobre os bens em questão de acordo com as regras estabelecidas no presente capítulo. Estas regras só se aplicarão quando os bens em segunda mão, etc., tenham sido entregues à empresa (dinamarquesa ou de outro Estado-Membro) por:

1)

uma pessoa que não seja sujeito passivo;

[...]

3. Entende-se por bens em segunda mão os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação, que não sejam objetos de arte e de coleção ou antiguidades, nem metais preciosos ou pedras preciosas. Um meio de transporte entregue a outro Estado-Membro da União Europeia ou dele recebido considerar-se-á em segunda mão se não estiver abrangido pela definição constante do § 11, n.º 6.»

16

Segundo os trabalhos preparatórios da Lei do IVA de 1994, que estabeleceu as normas sobre o IVA relativo a bens em segunda mão (Folketingstidende 1993-1994, Anexo A, coluna 4368), «[o] objetivo das normas propostas é o de evitar o pagamento integral do imposto duas ou mais vezes pelo mesmo bem. Isto acontece, por exemplo, quando os comerciantes adquirem a particulares bens em segunda mão destinados a revenda».

17

Resulta dos trabalhos preparatórios que o conceito de «bens em segunda mão» constante do § 69, n.º 3, da lei do IVA designa «os bens móveis corpóreos que podem ser reutilizados enquanto tais ou após reparação. Daqui decorre que os bens móveis corpóreos têm de conservar a sua identidade.»

18

Numa circular informativa de 10 de fevereiro de 2006 relativa ao IVA aplicável ao abate dos veículos, a autoridade tributária referiu que as regras do IVA respeitantes aos bens em segunda mão não se aplicam à revenda de peças sobressalentes pela sucateira, uma vez que há uma alteração da natureza do veículo, que é transformado em peças sobressalentes.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

19

A Sjelle Autogenbrug é uma empresa de reutilização de peças automóveis, cuja atividade principal é a comercialização de peças automóveis usadas provenientes de veículos em fim de vida.

20

A atividade da Sjelle Autogenbrug inclui, além disso, a despoluição e o tratamento dos resíduos decorrentes desses veículos, que constitui uma condição prévia ao direito de proceder à remoção das peças sobressalentes. Por último, uma parte menor do volume de negócios global da empresa resulta da venda de sucata metálica que sobra do tratamento e remoção das peças automóveis.

21

A compra pela Sjelle Autogenbrug de veículos em fim de vida efetua-se junto de particulares e de companhias de seguros. Nem os particulares nem as companhias de seguros declaram o IVA relativo às vendas realizadas. O órgão jurisdicional de reenvio indicou na sua decisão que a questão que submete ao Tribunal de Justiça se refere apenas à qualificação das peças usadas provenientes de veículos comprados pela Sjelle Autogenbrug a particulares.

22

A eliminação de um veículo em fim de vida dá direito a um subsídio pelo abate, pago pelo Ministério do Ambiente ao último proprietário do veículo inscrito no registo nacional automóvel. O objetivo deste sistema é o de incentivar os proprietários a assegurar que o abate do veículo se processa de forma correta do ponto de vista ambiental. A partir de 2014, incumbe aos proprietários destes veículos, e já não à Sjelle Autogenbrug, encarregar-se da perceção do subsídio ao abate.

23

O órgão jurisdicional de reenvio indica que não tem elementos disponíveis relativamente à composição do preço de compra dos veículos, designadamente quanto à determinação e inclusão no preço de venda do valor das peças automóveis da sucata metálica e do subsídio ao abate previsto pela despoluição e tratamento dos resíduos dos veículos.

24

O órgão jurisdicional de reenvio refere que a Sjelle Autogenbrug declara o IVA nos termos das regras gerais. Em 15 de julho de 2010, essa empresa requereu às autoridades tributárias dinamarquesas a adoção de uma decisão fiscal quanto à aplicabilidade do regime do IVA dos bens em segunda mão, previsto no capítulo 17 da lei do IVA, à sua atividade de revenda de peças automóveis usadas.

25

Segundo a decisão fiscal que lhe foi dirigida pela Administração em 6 de agosto de 2010, a Sjelle Autogenbrug não pode prevalecer-se do regime de tributação da margem de lucro das vendas de bens em segunda mão, na medida em que as peças automóveis em questão não estão abrangidas pelo conceito de «bens em segunda mão» na aceção da legislação aplicável.

26

O Landsskatteretten (Tribunal Fiscal, Dinamarca) confirmou essa decisão por sentença de 12 de dezembro de 2011. A recorrente no processo principal interpôs recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

27

Foi nestas condições que o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Nas circunstâncias do presente processo, as peças de veículos em fim de vida, que são removidas do veículo por uma empresa de reutilização de peças automóveis que é sujeito passivo de IVA com vista à revenda como peças sobressalentes, podem ser consideradas bens em segunda mão, na aceção do artigo 311.o, n.o 1, da Diretiva [2006/112]?»

Quanto à questão prejudicial

28

Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as peças usadas, provenientes de veículos automóveis em fim de vida adquiridos por uma empresa de reutilização de peças automóveis junto de particulares e que se destinam a ser vendidas como peças sobressalentes, constituem «bens em segunda mão» na aceção dessa disposição, com a consequência de que as entregas de tais peças, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, estão sujeitas à aplicação do regime da margem de lucro.

29

A este respeito, deve recordar-se que, para determinar o alcance de uma disposição do direito da União, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e as suas finalidades (acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, n.o 41 e jurisprudência aí referida).

30

No caso em apreço, nos termos do disposto no artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, constituem «bens em segunda mão» os «bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação».

31

Há que observar que não resulta desta disposição que o conceito de «bens em segunda mão», na sua aceção, exclui os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados, no estado em que se encontram ou após reparação, provenientes de um outro bem no qual estavam incorporados enquanto elementos constitutivos. Com efeito, a circunstância de um bem usado constitutivo de um outro bem poder ser dele separado não põe em causa a qualificação do bem removido de «bem em segunda mão», desde que possa ser reutilizado «no estado em que se encontra ou após reparação».

32

Por outro lado, a qualificação de «bem em segunda mão» requer apenas que o bem usado tenha conservado as funcionalidades que possuía em novo e que, nessa medida, possa ser reutilizado nesse estado ou após reparação.

33

Ora, é esse o caso das peças automóveis sobressalentes de um veículo automóvel em fim de vida, na medida em que, mesmo separadas desse veículo, conservam as funcionalidades que possuíam em novas e podem assim ser reutilizadas para os mesmos fins.

34

Esta interpretação é, de resto, conforme com o princípio fundamental enunciado no considerando 5 da Diretiva 2000/53, segundo o qual deve haver lugar à reutilização e valorização dos resíduos automóveis, entre os quais figuram os componentes e os materiais dos veículos em fim de vida.

35

A argumentação do Governo dinamarquês, segundo a qual a qualificação de «bem em segunda mão», na aceção do artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, pressupõe uma identidade entre o bem comprado e o bem vendido, o que não seria o caso na hipótese de compra de um veículo automóvel completo e a revenda de peças sobressalentes removidas desse veículo, não pode pôr em causa tal interpretação. Este governo considera que as peças sobressalentes de um veículo usado foram produzidas no tratamento dos resíduos do veículo. Nessa medida, não teriam conservado a sua identidade entre o momento em que foram adquiridas pela empresa enquanto partes de um veículo em fim de vida e o momento em que foram vendidas enquanto peças sobressalentes.

36

Contudo, há que observar que um veículo automóvel é composto por um conjunto de peças que são montadas e que podem ser destacadas e revendidas, nesse estado ou após reparação.

37

Nestas condições, as peças provenientes de veículos automóveis em fim de vida devem ser consideradas «bens em segunda mão», na aceção do artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, com a consequência de as entregas de tais peças efetuadas por sujeitos passivos revendedores se sujeitarem à aplicação do regime da margem de lucro, em conformidade com o disposto no artigo 313.o, n.o 1, desta diretiva.

38

A este respeito, quanto ao regime da margem de lucro, há que recordar que, nos termos do artigo 315.o, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, a margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda pedido pelo sujeito passivo revendedor pelo bem e o preço de compra.

39

A não aplicação desse regime às peças sobressalentes, removidas de veículos automóveis em fim de vida comprados a particulares seria contrária ao objetivo do regime especial da margem de lucro, que visa, conforme resulta do considerando 51 da Diretiva 2006/112, evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos no âmbito dos bens em segunda mão (v., neste sentido, acórdãos de 1 de abril de 2004, Stenholmen, C?320/02, EU:C:2004:213, n.o 25; de 8 de dezembro de 2005, Jyske Finans, C?280/04, EU:C:2005:753, n.o 37; e de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, n.o 47).

40

Com efeito, a sujeição a IVA de operações de entrega de tais peças sobressalentes efetuadas por um sujeito passivo revendedor implicaria uma tal dupla tributação, na medida em que, por um lado, o preço de venda das referidas peças tem já necessariamente em conta o IVA pago a montante, quando da compra do veículo por um sujeito abrangido pelo artigo 314.o, alínea a), da Diretiva 2006/112 e, por outro, nem essa pessoa nem o sujeito passivo revendedor tiveram a possibilidade de deduzir esse montante (v. acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, n.o 48 e jurisprudência aí referida).

41

É certo que os Governos dinamarquês e grego referem eventuais dificuldades de determinação, em conformidade com o disposto no artigo 315.o da Diretiva 2006/112, da base tributável da margem de lucro e, designadamente, do preço de compra de cada uma das peças sobressalentes.

42

Contudo, as eventuais dificuldades práticas na aplicação do regime da margem de lucro não podem justificar a exclusão de certas categorias de sujeitos passivos revendedores desse regime, não estando a possibilidade de uma tal exclusão prevista no artigo 313.o nem em qualquer outra disposição da Diretiva 2006/112.

43

Por outro lado, a base tributável determinada segundo o regime da margem de lucro deve resultar de uma contabilidade que permita verificar que todas as condições de aplicação desse regime estão preenchidas.

44

Além disso, há que recordar que, para simplificar a cobrança do imposto e após consulta do Comité do IVA, os Estados-Membros podem estabelecer, para certas operações ou categorias de sujeitos passivos revendedores, que o valor tributável das entregas de bens sujeitas ao regime da margem de lucro e às quais é aplicada uma mesma taxa de IVA é constituída pela margem de lucro global, conforme definida pelo artigo 318.o da Diretiva 2006/112.

45

Tendo em conta todas estas considerações, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as peças usadas, provenientes de veículos automóveis em fim de vida adquiridos por uma empresa de reutilização de peças automóveis junto de um particular e que se destinam a ser vendidas como peças sobressalentes, constituem «bens em segunda mão» na aceção dessa disposição, com a consequência de que as entregas de tais peças, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, estão sujeitas à aplicação do regime da margem de lucro.

Quanto às despesas

46

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 efetuadas 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:

O artigo 311.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 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 as peças usadas, provenientes de veículos automóveis em fim de vida adquiridos

por uma empresa de reutilização de peças automóveis junto de um particular e que se destinam a ser vendidas como peças sobressalentes, constituem «bens em segunda mão» na aceção dessa disposição, com a consequência de que as entregas de tais peças, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, estão sujeitas à aplicação do regime da margem de lucro.

Assinaturas

(1) * Língua do processo: dinamarquês.