

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

16 de março de 2017 (1)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 4.º, n.º 3, TUE – Sexta Diretiva – Auxílios de Estado – Procedimento de exoneração do passivo restante das pessoas singulares insolventes (esdebitazione) – Inexigibilidade das dívidas de IVA»

No processo C-493/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), por decisão de 6 de maio de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de setembro de 2015, no processo

Agenzia delle Entrate

contra

Marco Identi,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, C. Toader e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo espanhol, por M. A. Sampol Pucurull, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Caeiros, L. Lozano Palacios e F. Tomat, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 3, TUE e

dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Agenzia delle Entrate (Agência das receitas, a seguir «administração fiscal») a M. Identi, a respeito de um aviso de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de imposto regional sobre as atividades produtivas (IRAP), a título do exercício fiscal de 2003.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 Por força do artigo 2.º da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como as importações de bens.

4 O artigo 22.º da Sexta Diretiva dispõe:

«[...]

4. Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração num prazo a fixar pelos Estados-Membros [...]

[...]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do [IVA] no momento da apresentação da declaração periódica. Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.

[...]

8. [...] Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude.

[...]»

Direito italiano

5 O decreto legislativo n.º 5 (decreto legislativo n.º 5), de 9 de janeiro de 2006 (suplemento ordinário ao GURI n.º 13, de 16 de janeiro de 2006), instaurou o procedimento de exoneração do passivo restante (*esdebitazione*), modificando os artigos 142.º a 144.º da Legge fallimentare (Lei da insolvência), aprovada pelo Regio decreto n.º 267 (decreto real n.º 267), de 16 de março de 1942 (GURI n.º 81, de 6 de abril de 1942), e alterada pelo decreto legislativo n.º 169 (decreto legislativo n.º 169), de 12 de setembro de 2007 (GURI n.º 241, de 16 de outubro de 2007) (a seguir «Lei da insolvência»).

6 Nos termos do artigo 142.º da Lei da insolvência, intitulado «Exoneração do passivo restante»:

«A pessoa singular insolvente pode beneficiar da exoneração do passivo restante relativamente aos credores cujos créditos não tenham sido satisfeitos na condição de:

- 1) ter cooperado com os órgãos do processo, fornecendo todas as informações e a documentação útil para a determinação do passivo e agindo com diligência para o bom desenrolar das operações;
- 2) não ter, de modo nenhum, atrasado ou contribuído para atrasar o desenrolar do processo;
- 3) não ter violado o disposto no artigo 48.º;
- 4) não ter beneficiado de outras exonerações do passivo nos dez anos anteriores ao pedido;
- 5) não ter retirado ativos ou invocado um passivo inexistente, provocado ou agravado o desequilíbrio, comprometendo assim a reconstituição do património e a situação dos negócios, nem recorrido de maneira abusiva ao crédito;
- 6) não ter sido condenado, em sentença transitada em julgado, por falência fraudulenta, crime contra a economia pública, a indústria ou o comércio, ou por outros crimes conexos com o exercício da atividade da empresa, exceto se tiver sido reabilitado. Se estiver pendente uma ação penal por um destes crimes, o tribunal suspende a instância até conclusão da ação penal.

A exoneração do passivo não pode ser concedida se as dívidas aos credores não tiverem sido pagas, pelo menos, parcialmente.

Estão excluídas da exoneração:

- a) as obrigações de manutenção e de alimentos e, em quaisquer circunstâncias, as obrigações resultantes de relações alheias à atividade da empresa;
- b) as dívidas relativas à indemnização de danos causados por factos ilícitos extracontratuais, bem como as sanções penais e administrativas de carácter pecuniário que não sejam acessórias das dívidas extintas.»

7 O artigo 143.º da Lei da insolvência, intitulado «Procedimento de exoneração do passivo restante», prevê:

«O tribunal, por despacho de encerramento do processo de insolvência ou a pedido do devedor apresentado no ano seguinte, verificados os requisitos do artigo 142.º e atendendo ao comportamento de cooperação do devedor, após consulta do administrador da insolvência e da comissão de credores, declara inexigíveis ao devedor já declarado insolvente as dívidas que não tenham sido integralmente pagas no âmbito do processo de insolvência. [...]

O devedor, os credores cujos créditos não tenham sido integralmente satisfeitos, o Ministério Público e qualquer outra pessoa interessada podem interpor recurso do despacho, nos termos do artigo 26.º»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 Por despacho de 14 de abril de 2008, o Tribunale di Mondovì (tribunal de Mondovi, Itália) concedeu a M. Identi, sócio comanditário da sociedade PVA di Identi Marco e C. Sas, em processo de falência, ele próprio declarado insolvente a título pessoal, uma exoneração do passivo restante. Posteriormente a este despacho, a administração fiscal enviou a M. Identi um

aviso de liquidação de IVA e de IRAP, a título do exercício fiscal de 2003.

9 Na Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), a administração fiscal pede a fiscalização de legalidade da sentença da Commissione tributaria regionale del Piemonte (comissão tributária regional do Piemonte, Itália), de 26 de março de 2012, que confirmou uma decisão, proferida em primeira instância, que declarou ilegal o referido aviso de liquidação e negou provimento ao recurso interposto dessa decisão pela administração fiscal.

10 O órgão jurisdicional de reenvio indica que o procedimento de exoneração do passivo restante, aplicável ao devedor pessoa singular, empresário comercial declarado insolvente, tem por objetivo permitir ao seu beneficiário «recomeçar do zero» [fresh start] após extinção de todas as suas dívidas anteriores para com os credores da insolvência que ainda não tenham sido pagas à data em que a exoneração é concedida, a fim de que o devedor volte a ser um ator económico ativo sem estar limitado, nas suas iniciativas ou na sua capacidade de criar riqueza, pelo encargo dessas dívidas. O juiz da insolvência, em formação colegial, concede a exoneração ao devedor após ter ouvido o administrador da insolvência e a comissão de credores, e verificado, nomeadamente, se os requisitos previstos no artigo 142.º, primeiro parágrafo, da Lei da insolvência estão preenchidos.

11 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade do procedimento de exoneração do passivo restante com o direito da União. Segundo ele, coloca-se a questão de saber se, à semelhança do que acontece no âmbito da concordata prévia, em causa no processo que deu lugar ao acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), considerações de ordem prática, verificadas por via judicial, como a insolvência do devedor elegível ou a possibilidade de cobrar apenas parte do crédito de IVA, podem justificar a renúncia, total ou parcial, a este crédito.

12 O órgão jurisdicional de reenvio entende que, ao enumerar de forma exaustiva, no artigo 142.º, terceiro parágrafo, da Lei da insolvência, as dívidas de que o devedor não pode ser libertado sem mencionar as dívidas fiscais, o legislador nacional considerou que a pessoa elegível para beneficiar da exoneração do passivo restante deve ser igualmente libertada das dívidas fiscais. Importa, porém, segundo ele, verificar se a aplicação deste procedimento às dívidas de IVA não é contrária ao direito da União.

13 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que se coloca também a questão de saber se a regulamentação nacional em causa no processo principal é compatível com as regras da União em matéria de concorrência, uma vez que favorece o regresso à vida económica das pessoas a quem é concedido o benefício do referido procedimento, em relação a outras pessoas declaradas insolventes que são inelegíveis *ex lege*.

14 Foi nestas condições que a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva [...] ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, de uma disposição nacional que prevê a extinção das dívidas de IVA a favor das pessoas abrangidas pelo procedimento de exoneração do passivo restante regulado pelos artigos 142.º e 143.º [da Lei da insolvência]?»

Quanto à questão prejudicial

15 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União, em particular o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva, bem como

as regras em matéria de auxílios de Estado, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que dívidas de IVA sejam declaradas inexigíveis em aplicação de uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê um procedimento de exoneração do passivo restante ao abrigo do qual um tribunal pode, sob certas condições, declarar inexigíveis as dívidas de uma pessoa singular que não tenham sido pagas no termo do processo de insolvência de que essa pessoa foi objeto.

16 Há que recordar que resulta dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva bem como do artigo 4.º, n.º 3, TUE que os Estados-Membros têm a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

17 No âmbito do sistema comum do IVA, os Estados-Membros estão obrigados a garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos e desfrutam, a este respeito, de uma certa margem de discricionariedade, designadamente quanto à forma de utilizar os meios à sua disposição (acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

18 Esta margem de discricionariedade está, todavia, limitada pela obrigação de garantir uma cobrança eficaz dos recursos próprios da União e pela obrigação de não criar diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos, quer num dos Estados-Membros quer em todos eles. A Diretiva IVA deve ser interpretada em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, segundo o qual os operadores económicos que efetuam as mesmas operações não devem ser tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA. Todas as ações dos Estados-Membros relativas à cobrança do IVA devem respeitar este princípio (acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

19 Os recursos próprios da União compreendem, nomeadamente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO 2007, L 163, p. 17), as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA determinada segundo as regras da União. Existe, assim, uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer lacuna na cobrança dessas receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios (acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

20 Tendo em conta estes elementos, cabe examinar se a possibilidade, sob certas condições, de declarar inexigíveis as dívidas em causa no processo principal é contrária à obrigação dos Estados-Membros de garantirem a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território assim como a cobrança eficaz dos recursos próprios da União. Para fazê-lo, importa examinar as condições de aplicação do referido procedimento.

21 Desde logo, o procedimento de exoneração do passivo restante, tal como descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio e exposto nos n.os 5 a 7 do presente acórdão, destina-se a permitir que uma pessoa singular declarada insolvente seja libertada das dívidas que não tenham sido pagas no termo do processo de insolvência de que foi objeto, a fim de que essa pessoa possa retomar uma atividade empresarial. Concomitantemente ou depois do processo de insolvência, a aplicação do procedimento de exoneração do passivo restante pressupõe, portanto, que o património do devedor tenha sido totalmente liquidado e que a repartição do ativo dessa liquidação entre os credores não tenha permitido pagar a totalidade das dívidas. Além disso, a

exoneração do passivo só é concedida, segundo o artigo 142.º, segundo parágrafo, da Lei da insolvência, se os credores da insolvência tiverem sido satisfeitos, pelo menos, parcialmente.

22 Seguidamente, o procedimento de exoneração do passivo restante aplica-se apenas a pessoas singulares que preencham certos requisitos, enunciados no artigo 142.º, primeiro parágrafo, da Lei da insolvência, que são relativos ao comportamento do devedor antes da abertura do processo de insolvência e ao longo do desenrolar deste processo. Decorre, nomeadamente, destes requisitos que o devedor, por um lado, não deve ter já beneficiado de um procedimento semelhante nos dez anos anteriores ao pedido, não deve ter sido condenado por falência fraudulenta, delito económico ou conexo com o exercício da atividade empresarial nem ter desviado ativos da empresa, provocado ou agravado a sua insolvência através de um recurso abusivo ao crédito, e, por outro lado, deve ter sido cooperante e diligente durante o processo de insolvência. Tais requisitos dizem, portanto, respeito à probidade e à lealdade do devedor, e reservam o benefício da exoneração do passivo restante aos devedores de boa-fé.

23 Por último, quanto ao desenrolar do procedimento, o artigo 143.º da Lei da insolvência prevê, primeiro, que o tribunal chamado a decidir deve verificar se os requisitos do artigo 142.º da referida lei estão preenchidos, segundo, que o administrador da insolvência e a comissão de credores devem ser ouvidos, e, terceiro, que os credores cujos créditos não tenham sido integralmente satisfeitos, o Ministério Público e qualquer outra pessoa interessada podem interpor recurso do despacho do referido tribunal que declara inexigíveis as dívidas que não foram integralmente pagas no âmbito do processo de insolvência. Assim, o procedimento de exoneração do passivo restante implica um exame caso a caso, efetuado por um órgão jurisdicional. Além disso, permite ao Estado-Membro interessado, titular de um crédito de IVA, por um lado, emitir um parecer sobre o pedido do devedor que solicita esse procedimento, antes da decisão deste pedido, e, por outro, interpor recurso, sendo caso disso, do despacho que declara inexigíveis as dívidas de IVA não integralmente pagas, o que conduz a uma segunda fiscalização jurisdicional.

24 Decorre destas considerações que, à semelhança da concordata prévia examinada no acórdão de 7 de abril de 2013 Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, n.º 28), o procedimento de exoneração do passivo restante em causa no processo principal está sujeito a condições de aplicação estritas que oferecem garantias no que diz respeito, nomeadamente, à cobrança dos créditos de IVA, e que, tendo em conta essas condições, o referido procedimento não constitui uma renúncia geral e indiscriminada à cobrança do IVA nem é contrário à obrigação dos Estados-Membros de garantirem a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território assim como a cobrança eficaz dos recursos próprios da União (v. acórdão de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C?546/14, EU:C:2016:206, n.º 28).

25 No que respeita às regras em matéria de auxílios de Estado, cabe recordar que a qualificação de uma medida nacional de «auxílio de Estado» exige, segundo jurisprudência constante, que todas as seguintes condições estejam preenchidas. Primeiro, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos do Estado. Segundo, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Terceiro, deve conceder uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Quarto, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 40, e Comissão/World Duty Free Group SA e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53 e jurisprudência aí referida).

26 No que respeita à condição relativa à seletividade da vantagem que é constitutiva do conceito de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, resulta de jurisprudência igualmente constante do Tribunal de Justiça que a apreciação desta condição impõe que se

determine se, no quadro de determinado regime jurídico, a medida nacional em causa é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» em relação a outras, que se encontram, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, em situação factual e jurídica comparável e que estão sujeitas a uma tratamento diferenciado suscetível, em substância, de ser qualificado de discriminatório (acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

27 Além disso, o facto de apenas os contribuintes que preenchem os requisitos de aplicação de uma medida poderem beneficiar dela não pode, por si só, conferir um carácter seletivo a essa medida (v., neste sentido, acórdão de 29 de março de 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, n.º 42, e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 59).

28 No caso vertente, basta referir que, no âmbito das disposições da Lei da insolvência que regulam o procedimento de exoneração do passivo restante, as pessoas a quem o benefício deste procedimento não é concedido, ou por não estarem abrangidas pelo âmbito de aplicação desse procedimento ou por os requisitos previstos no artigo 142.º da referida lei não estarem preenchidos, não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das pessoas a quem o benefício é concedido, à luz do objetivo prosseguido por estas disposições, que é, como decorre dos n.os 10 e 12 bem como dos n.os 21 e 22 do presente acórdão, permitir que uma pessoa singular declarada insolvente, devedor de boa-fé, retome uma atividade empresarial, exonerando-o das dívidas que, no termo do procedimento de insolvência de que essa pessoa foi objeto, não tenham sido pagas.

29 Daqui decorre, sem que seja necessário analisar os outros requisitos referidos no n.º 25 do presente acórdão, que uma medida como a prevista pela Lei da insolvência não é suscetível de ser qualificada de auxílio de Estado.

30 Perante estas considerações, há que responder à questão submetida que o direito da União, em particular o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva, bem como as regras em matéria de auxílios de Estado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que dívidas de IVA sejam declaradas inexigíveis em aplicação de uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê um procedimento de exoneração do passivo restante ao abrigo do qual um tribunal pode, sob certas condições, declarar inexigíveis as dívidas de uma pessoa singular que não tenham sido pagas no termo do processo de insolvência de que essa pessoa foi objeto.

Quanto às despesas

31 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 (Sétima Secção) declara:

O direito da União, em particular o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, bem como as regras em matéria de auxílios de Estado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que dívidas de imposto sobre o valor acrescentado sejam declaradas inexigíveis em aplicação de uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê um procedimento de exoneração do passivo restante ao abrigo do qual um tribunal pode, sob certas condições, declarar inexigíveis as dívidas de

uma pessoa singular que não tenham sido pagas no termo do processo de insolvência de que essa pessoa foi objeto.

Assinaturas

1 Língua do processo: italiano.