

62018CJ0185

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

12 de junho de 2019 (*1)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 401.o — Princípio da neutralidade fiscal — Aquisição por uma empresa, a particulares, de objetos com um forte teor em ouro ou em outros metais preciosos para revenda — Imposto sobre as transmissões patrimoniais»

No processo C-185/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), por Decisão de 7 de fevereiro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de março de 2018, no processo

Oro Efectivo SL

contra

Diputación Foral de Bizkaia,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Toader, presidente de secção, L. Bay Larsen (relator), M. Safjan, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da Oro Efectivo SL, por K. Caminos García, A. Landeta Calvo, advogados, e A. Rodríguez Muñoz,

—

em representação da Diputación Foral de Bizkaia, por M. F. Ortiz de Apodaca García, procurador, e M. Barrena Ezcurra, abogada,

—

em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,

—

em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitis, 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 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, a seguir «Diretiva IVA»), bem como do princípio da neutralidade fiscal.

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Oro Efectivo SL à Diputación Foral de Bizkaia (Conselho Foral da Biscaia, Espanha) a respeito de uma recusa de dedução do imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

3

O artigo 33.º, n.º 1, 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), conforme alterada pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (a seguir «Sexta Diretiva»), dispõe:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostas especiais sobre o consumo, as disposições da presente diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não deem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Diretiva IVA

4

A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva IVA. Os considerandos 4 e 7 da Diretiva IVA enunciam:

«(4)

A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.

[...]

(7)

O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

5

O artigo 401.o desta diretiva tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, as disposições da presente diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Direito espanhol

6

Resulta da decisão de reenvio que as disposições nacionais pertinentes são as que figuram nos artigos 7.o e 8.o da Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Lei Provincial 3/1989 do Território Histórico da Biscaia, relativa ao Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados), de 21 de março de 1989 (para o exercício de 2010), bem como nos artigos 9.o e 10.o da Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Lei Provincial 1/2011 do Território Histórico da Biscaia, relativa ao Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados), de 24 de março de 2011 (para os exercícios de 2011 e 2012). Estas disposições são idênticas às que figuram nos artigos 7.o e 8.o do Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprova a versão consolidada da Lei relativa ao Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados), de 24 de setembro de 1993 (BOE n.o 251, de 20 de outubro de 1993). Na decisão de reenvio, os extratos pertinentes destas disposições estão resumidos da seguinte forma:

«[...]

—

Constituem transmissões patrimoniais tributadas as transmissões a título oneroso por atos “inter vivos” de quaisquer tipos de bens e de direitos que fazem parte do património das pessoas singulares ou coletivas;

—

Não são abrangidas pelo conceito de transmissões patrimoniais a título oneroso as operações acima referidas “quando as mesmas sejam efetuadas por empresários ou por profissionais no exercício da sua atividade empresarial ou profissional e, em qualquer caso, quando constituam entregas de bens ou prestações de serviços sujeitas ao [IVA]”;

—

É obrigado ao pagamento do imposto na qualidade de contribuinte nas transmissões de bens e de direitos de qualquer espécie “aquele que os adquire”, independentemente do estipulado pelas partes em contrário.»

7

Por força do artigo 4.º da Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei 37/1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 28 de novembro de 1992 (BOE, n.º 312, de 29 de dezembro de 1992), as operações sujeitas a IVA não estão, enquanto transmissões patrimoniais a título oneroso, sujeitas ao imposto sobre as transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8

No quadro da sua atividade, a Oro Efectivo, cujo objeto social é a compra, venda, importação e exportação de matérias-primas, de pedras preciosas e de metais preciosos, adquire a particulares objetos com elevado teor em ouro ou em outros metais preciosos e revende-os, tendo em vista a sua transformação e posterior reintrodução no circuito comercial, a outras empresas especializadas no fabrico de lingotes ou de diversas peças em metais preciosos.

9

A Hacienda Foral de Bizkaia (Fazenda Pública Regional da Biscaia, Espanha) considerou que as compras de objetos de ouro e de outros metais, efetuadas pela recorrente no processo principal, a particulares, durante os anos de 2010 a 2012, estavam sujeitas ao imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados.

10

A Oro Efectivo contestou a decisão dessa autoridade tributária no Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunal Económico e Administrativo Provincial da Biscaia, Espanha), alegando que vários tribunais nacionais tinham proferido decisões das quais resultava que essas operações de compra não deviam estar sujeitas ao imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados. Por outro lado, alegou que as aquisições em causa no processo principal tinham sido efetuadas no exercício da sua atividade comercial. Além disso, sustentou que a cobrança desse imposto conduziria, em violação do

princípio da neutralidade fiscal, à dupla tributação, na medida em que o IVA já tinha onerado essas aquisições.

11

Por Sentença de 18 de junho de 2015, o Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunal Económico e Administrativo Provincial da Biscaia) negou provimento a esse recurso.

12

A Oro Efectivo recorreu da decisão desse órgão jurisdicional para o Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Tribunal Superior de Justiça do País Basco, Espanha). Foi negado provimento a este recurso por Acórdão de 13 de setembro de 2016.

13

A Oro Efectivo interpôs recurso de cassação desse acórdão no Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha).

14

Esse órgão jurisdicional precisa que a solução do litígio nele pendente depende designadamente do alcance do princípio da neutralidade fiscal, conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça.

15

Interroga-se, mais precisamente, sobre a questão de saber se uma legislação que exige a uma empresa o pagamento de um imposto indireto diferente do IVA, sob a forma de um imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados, a título da aquisição, por essa empresa, a pessoas singulares, de bens móveis, como ouro, prata ou joalheria, quando esses bens se destinam à atividade económica da referida empresa, a qual, além disso, efetua operações sujeitas a IVA no momento da reintrodução desses bens no circuito comercial, sem ter a possibilidade de deduzir, no âmbito dessas operações, o montante pago a título desse imposto no momento da aquisição inicial dos mesmos bens, é compatível com a Diretiva IVA, bem como com o princípio da neutralidade fiscal.

16

Nestas circunstâncias, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A Diretiva [IVA] e o princípio da neutralidade fiscal que decorre desta diretiva, bem como a jurisprudência do [Tribunal de Justiça] que procede à interpretação desta, opõem-se a uma regulamentação nacional com base na qual um Estado-Membro pode exigir o pagamento de um imposto indireto diferente do IVA a um empresário ou a um profissional pela compra a um particular de um bem móvel (concretamente, ouro, prata ou joalheria) quando:

—

o objeto adquirido for destinado, devido ao seu processamento e transmissão posterior, à atividade económica própria do empresário;

—

forem efetuadas operações sujeitas a IVA, ao reintroduzir o bem adquirido no circuito empresarial;

e

–

a legislação aplicável nesse mesmo Estado não permitir ao empresário ou ao profissional deduzir, nessas operações, os montantes pagos a título desse imposto pela primeira das aquisições referidas?»

Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

17

No seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pediu a aplicação da tramitação acelerada prevista no artigo 105.o, n.o 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

18

Esse pedido foi indeferido por Despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 30 de abril de 2018, Oro Efectivo (C?185/18, não publicado, EU:C:2018:298).

Quanto à questão prejudicial

19

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a um imposto indireto sobre as transmissões patrimoniais, diferente do IVA, a aquisição por uma empresa, a particulares, de objetos com um forte teor em ouro ou em outros metais preciosos, quando esses bens se destinam à atividade económica da referida empresa, que, tendo em vista a sua transformação e a sua reintrodução em seguida no circuito comercial, os revende a outras empresas especializadas no fabrico de lingotes ou de diversas peças em metais preciosos.

20

A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 401.o da Diretiva IVA, as disposições desta diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. Uma vez que o direito da União admite a existência de regimes de imposição concorrentes, esses impostos podem também ser cobrados quando a sua cobrança possa conduzir a um cúmulo com o IVA para uma única e mesma operação (v., neste sentido, Acórdãos de 20 de março de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C?139/12, EU:C:2014:174, n.o 28, e de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o., C?475/17, EU:C:2018:636, n.o 26).

21

Uma interpretação literal desta disposição permite concluir, tendo em conta a condição negativa contida na expressão «não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios», que a manutenção ou a introdução por um Estado-Membro de impostos, de direitos e de taxas só são autorizadas na condição de estes não serem equiparáveis a um imposto sobre o volume de

negócios (Acórdão de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o., C-475/17, EU:C:2018:636, n.o 27).

22

Embora o conceito de «imposto sobre o volume de negócios» não esteja definido no artigo 401.o da Diretiva IVA nem noutra disposição desta, importa salientar que este artigo, cuja interpretação é solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio, é, em substância, idêntico ao artigo 33.o da Sexta Diretiva (Acórdão de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o., C-475/17, EU:C:2018:636, n.o 28).

23

Ora, no âmbito dos processos que deram origem ao Despacho de 27 de novembro de 2008, Renta (C-151/08, não publicado, EU:C:2008:662), bem como ao Acórdão de 20 de março de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a compatibilidade com o artigo 33.o, n.o 1, da Sexta Diretiva de uma legislação nacional relativa a um imposto sobre transmissões patrimoniais a título oneroso que apresente características análogas às do imposto em causa no processo principal. O Tribunal de Justiça, depois de recordar as características essenciais do IVA, enunciadas na sua jurisprudência, que são quatro, a saber, a aplicação geral do IVA às transações que tenham por objeto bens ou serviços, a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que presta, a cobrança deste imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transações ocorridas anteriormente, e a dedução do IVA devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de modo que este imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final desse imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor, considerou que esse imposto se distingue do IVA de tal maneira que não pode ser qualificado de imposto com a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na aceção do artigo 33.o, n.o 1, da Sexta Diretiva (Despacho de 27 de novembro de 2008, Renta, C-151/08, não publicado, EU:C:2008:662, n.os 32 e 45, e Acórdão de 20 de março de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, n.o 29).

24

A este propósito, o Tribunal de Justiça observou, designadamente, que tal imposto não incide em geral sobre todas as transações que têm por objeto bens ou serviços e que este não é cobrado no âmbito de um processo de produção e de distribuição prevendo que, em cada fase deste, podem ser deduzidos do imposto os montantes pagos nas fases anteriores do referido processo (v., neste sentido, Despacho de 27 de novembro de 2008, Renta, C-151/08, não publicado, EU:C:2008:662, n.os 41 e 43).

25

A este respeito, no processo submetido ao Tribunal de Justiça, nada permite constatar que seja necessário analisar esta questão de maneira diferente no âmbito do presente reenvio prejudicial. Assim, as considerações enunciadas pelo Tribunal de Justiça nas decisões referidas nos n.os 23 e 24 do presente acórdão no que respeita ao artigo 33.o, n.o 1, da Sexta Diretiva devem ser consideradas transponíveis para o artigo 401.o da Diretiva IVA, no âmbito do presente processo.

26

Por conseguinte, um imposto como o que está em causa no processo principal não pode ser considerado como tendo a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na aceção do artigo

401.o da Diretiva IVA.

27

O órgão jurisdicional de reenvio considera, além disso, que a aplicação ao mesmo tempo do imposto em causa no processo principal e do sistema comum do IVA é suscetível de violar o princípio da neutralidade fiscal em matéria de IVA.

28

Quanto a este princípio, recordado nos considerandos 4 e 7 da Diretiva IVA, há que salientar que, para evitar resultados discordantes em relação ao objetivo de alcançar uma igualdade das condições de tributação de uma mesma operação, independentemente do Estado-Membro em que ocorre, que é prosseguido pelo sistema comum do IVA, qualquer comparação entre as características de um imposto como o imposto em causa no processo principal e as do IVA deve ser feita à luz desse objetivo. Neste âmbito, deve ser reservada uma atenção particular à exigência de que a neutralidade do sistema comum do IVA seja sempre garantida (v., neste sentido, Acórdão de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o. C-475/17, EU:C:2018:636, n.o 41).

29

Ora, como a Comissão Europeia sublinhou com razão, o princípio da neutralidade fiscal em matéria de IVA só impõe esta neutralidade no quadro do sistema harmonizado instituído pela Diretiva IVA. Tratando-se, no caso vertente, de um imposto não harmonizado no âmbito desta diretiva, a neutralidade do sistema comum de IVA não é suscetível de ser violada (v., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, n.o 57).

30

Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que a Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a um imposto indireto sobre as transmissões patrimoniais, distinto do IVA, a aquisição por uma empresa, a particulares, de objetos com um forte teor em ouro ou em outros metais preciosos, quando esses bens se destinam à atividade económica da referida empresa, a qual, tendo em vista a sua transformação e a sua reintrodução em seguida no circuito comercial, os revende a outras empresas especializadas no fabrico de lingotes ou de diversas peças em metais preciosos.

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 (Sexta Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do

imposto sobre o valor acrescentado, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a um imposto indireto sobre as transmissões patrimoniais, distinto do imposto sobre o valor acrescentado, a aquisição por uma empresa, a particulares, de objetos com um forte teor em ouro ou em outros metais preciosos, quando esses bens se destinam à atividade económica da referida empresa, a qual, tendo em vista a sua transformação e a sua reintrodução em seguida no circuito comercial, os revende a outras empresas especializadas no fabrico de lingotes ou de diversas peças em metais preciosos.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: espanhol.