

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

YVES BOT

apresentadas em 22 de setembro de 2016 (1)

Processo C?471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

contra

Skatteministeriet

[pedido de decisão prejudicial submetido pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca)]

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2006/112/CE – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Regime especial dos sujeitos passivos revendedores – Regime da margem de lucro – Vendas de peças sobressalentes de veículos automóveis – Conceito de ‘bens em segunda mão’»

1. No presente processo, coloca-se ao Tribunal de Justiça a questão de saber se as peças sobressalentes de veículos automóveis podem ser qualificadas de «bens em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112/CE (2).
2. Este pedido assume uma importância não negligenciável para a recorrente no processo principal na medida em que os bens em segunda mão beneficiam, por força desta diretiva, do regime especial da margem de lucro que prevê que o valor tributável deste regime, ou seja, a margem de lucro global realizada pelo sujeito passivo revendedor, é igual à diferença entre o preço de venda do bem solicitado pelo sujeito passivo revendedor e o seu preço de compra.
3. Nas presentes conclusões, explicaremos os motivos pelos quais consideramos que o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da referida diretiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» abrange as peças automóveis que, após terem sido removidas de um veículo em fim de vida adquirido por uma empresa de reutilização de peças automóveis a um particular, são revendidas como peças sobressalentes, o que permite, assim, aplicar ao sujeito passivo revendedor o regime da margem de lucro.

I – Enquadramento jurídico

A – Direito da União

4. O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«O princípio do sistema comum do [imposto sobre o valor acrescentado (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 artigo 73.º desta diretiva prevê o seguinte:

«Nas entregas de bens [...], o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6. O título XII da referida diretiva, «Regimes especiais», inclui um capítulo 4, sob 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

7. Nos termos do artigo 311.º, n.º 1, pontos 1 e 5, da Diretiva 2006/112:

«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 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.»

8. O artigo 312.º desta diretiva dispõe que:

«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 referida diretiva estabelece que:

«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. O artigo 314.º da Diretiva 2006/112 prevê o seguinte:

«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 desta diretiva dispõe que:

«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 referida diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

B – *Direito dinamarquês*

13. A momsloven (Lei do IVA), de 23 de janeiro de 2013 (a seguir «Lei do IVA de 2013»),

transpõe para a ordem jurídica dinamarquesa a Diretiva 2006/112. No capítulo 17 dessa lei, sob a epígrafe «Disposições especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades», o § 69, n.º 1, ponto 1, da referida lei prevê que 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 deste capítulo. A aplicação destas regras aos bens em segunda mão está sujeita ao requisito prévio de a entrega destes bens por uma pessoa que não é sujeito passivo provir da Dinamarca ou de outro Estado?Membro.

14. O § 69, n.º 3, da Lei do IVA de 2013 estabelece que se entende 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. Por outro lado, nos termos desta disposição, um meio de transporte entregue a um Estado?Membro diferente do Reino da Dinamarca ou dele recebido considerar?se?á em segunda mão se não estiver abrangido pela definição constante do § 11, n.º 6, desta lei.

15. O Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) precisa que consta dos trabalhos preparatórios da momsloven (Lei do IVA), de 18 de maio de 1994, que o objetivo das normas propostas é evitar que seja pago duas ou mais vezes o valor integral do IVA relativo ao mesmo bem. Isto acontece, por exemplo, quando os comerciantes adquirem a particulares bens em segunda mão destinados a revenda. Além disso, segundo o que figura nestes trabalhos preparatórios, o conceito de «bens em segunda mão» designa os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação. Daqui decorre que os bens móveis corpóreos têm de conservar a sua identidade (3).

16. 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.

II – Factos do litígio no processo principal e questão prejudicial

17. A Sjelle Autogenbrug I/S é uma empresa de reutilização de peças automóveis, cuja atividade principal é a revenda de peças automóveis usadas que são removidas de veículos em fim de vida.

18. Subsidiariamente, a Sjelle Autogenbrug procede também ao tratamento ambiental e de resíduos dos veículos em fim de vida, faturando, no que respeita a esta prestação, um preço normal. Por último, uma parte menos importante do volume de negócios global da empresa resulta da venda de sucata metálica que sobra da remoção das peças automóveis.

19. A Sjelle Autogenbrug adquire veículos fora de uso, que são quer veículos em fim de vida, quer veículos em situação de perda total, a particulares e a companhias de seguros que não declaram IVA sobre as vendas realizadas.

20. A Sjelle Autogenbrug declara atualmente o IVA de acordo com as regras gerais aplicáveis. Em 15 de julho de 2010, requereu à administração tributária a aplicação do regime especial da margem de lucro aplicável aos bens em segunda mão à sua atividade de revenda de peças automóveis usadas removidas de veículos em fim de vida.

21. Em 6 de agosto de 2010, a administração tributária proferiu uma decisão vinculativa em que afirmou que a Sjelle Autogenbrug não tinha o direito de invocar tal regime, uma vez que as

peças automóveis em causa não estavam abrangidas pelo conceito de «bens em segunda mão», na aceção da legislação aplicável.

22. Por despacho de 12 de dezembro de 2011, o Landsskattereten (Tribunal Tributário, Dinamarca) confirmou a decisão da administração tributária. Em seguida, a Sjelle Autogenbrug interpôs recurso desse despacho no órgão jurisdicional de reenvio.

23. O Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste), tendo dúvidas quanto à interpretação que deve ser dada ao artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, 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?»

III – Apreciação

24. A título preliminar, importa recordar que o regime geral do IVA atual garante, graças a um sistema de dedução, uma neutralidade perfeita do IVA para os operadores económicos que têm o dever de pagar o IVA cobrado no âmbito das suas atividades económicas. Deste modo, no que respeita a cada operação económica, o operador económico devedor do IVA pode deduzir do montante do IVA cobrado sobre a venda do produto o montante do IVA que pagou a montante sobre as compras necessárias para a sua atividade comercial. Este sistema de dedução permite assegurar que o IVA é um IVA do produto e não sobre o volume de negócios dos operadores económicos e que o consumidor final é o único a suportá-lo.

25. Quanto aos particulares, na medida em que não exercem uma atividade económica, não são sujeitos passivos de IVA. Por conseguinte, quando vendem um bem em segunda mão a outro particular ou a um sujeito passivo, a transação não está sujeita a IVA.

26. Coloca-se então uma dificuldade quando o adquirente é um sujeito passivo revendedor. Com efeito, sendo o bem reintegrado no circuito comercial, o sujeito passivo revendedor é devedor do IVA quando procede à revenda do bem. Todavia, não tendo pago o IVA no momento da compra do bem em segunda mão ao particular que não é sujeito passivo, não pode deduzir-lo do montante a pagar ao Estado, montante que, assim, é constituído exclusivamente pelo IVA cobrado sobre a revenda deste bem. Daqui decorre uma rutura da neutralidade do IVA e uma dupla tributação do referido bem.

27. O regime da margem de lucro, criado pela Diretiva 94/5/CE (4) e integrado nos artigos 311.º a 343.º da Diretiva 2006/112, foi adotado para superar esta dificuldade. Visa, por um lado, harmonizar os regimes aplicáveis aos bens adquiridos novos e sujeitos a IVA, posteriormente revendidos como objetos em segunda mão, e, por outro, evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos no domínio dos bens em segunda mão (5).

28. Para beneficiar deste regime, o sujeito passivo revendedor deve, conseqüentemente, propor a venda dos bens que estão abrangidos pelo conceito de «bens em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112.

29. Ora, no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio pretende precisamente saber, no essencial, se esta disposição deve ser interpretada no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» abrange as peças automóveis que, após terem sido removidas de um veículo em fim de vida adquirido por uma empresa de reutilização de peças automóveis a particulares, são

revendidos como peças sobressalentes, que, assim, permitem aplicar ao sujeito passivo revendedor o regime da margem de lucro.

30. O Governo dinamarquês considera que a utilização, na referida disposição, da expressão «no estado em que se encontram» indica que, para ser qualificado de «bem em segunda mão», um bem deve conservar a sua identidade, o que não ocorre no caso das peças sobressalentes, na medida em que a Sjelle Autogenbrug adquire, antes de mais, um veículo completo. Por outro lado, este governo alega que, mesmo quando estas peças sobressalentes podem ser qualificadas de «bens em segunda mão», a aplicação do regime da margem de lucro não é possível uma vez que o preço de compra das referidas peças sobressalentes não pode ser determinado com exatidão.

31. Não partilhamos deste ponto de vista, pelos seguintes motivos.

32. Recordamos que, em conformidade com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, os bens em segunda mão são definidos como «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».

33. Nada indica, nesta definição, nem mesmo na redação desta diretiva, que o legislador da União tenha pretendido excluir de tal conceito os bens provenientes originalmente de um único conjunto mas que dele podem ser separados, tais como as peças sobressalentes dos veículos em fim de vida.

34. A utilização da expressão «suscetíveis de serem reutilizados» na referida definição demonstra que, para poder ser qualificado de «bem em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, um bem deve poder ser utilizado novamente, o que exclui, sem ambiguidade, os bens novos. Esta nova utilização pode ocorrer sem que seja necessário reparar o bem ou após este ter sido reparado. Em nosso entender, é este o sentido que deve ser dado à expressão «no estado em que se encontram ou após reparação».

35. À luz da definição dada pelo legislador da União, o elemento essencial para efeitos da qualificação de «bem em segunda mão» é, em nosso entender, que o bem usado tenha conservado as características que possuía quando se encontrava em estado novo. Quanto ao restante, observamos que, no artigo 2.º, n.º 6, da Diretiva 2000/53/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de setembro de 2000, relativa aos veículos em fim de vida (6), o legislador da União definiu o termo «reutilização» como «qualquer operação através da qual os componentes de veículos em fim de vida sejam utilizados para o mesmo fim para que foram concebidos». As peças de um veículo automóvel respondem perfeitamente a tal exigência na medida em que, mesmo separadas deste veículo, conservam as suas características iniciais, uma vez que serão reutilizadas para os mesmos fins noutro veículo. Assim, pouco importa que estas peças tenham sido retiradas de um veículo.

36. Por outro lado, importa ter presente que a reutilização de peças sobressalentes de veículos automóveis em fim de vida é claramente encorajada pelo legislador da União. Este, no considerando 5 da Diretiva 2000/53, refere mesmo que a reutilização e valorização dos resíduos e, de preferência, a sua reutilização e valorização, constituem um princípio fundamental. Este objetivo poderia ser comprometido se os sujeitos passivos revendedores, como a Sjelle Autogenbrug, que comprem veículos automóveis para recuperar as peças e, em seguida, as revender como peças sobressalentes, não pudessem beneficiar do regime da margem de lucro.

37. Por último, no caso de as peças sobressalentes de veículos automóveis em fim de vida,

vendidas como peças sobressalentes, não poderem ser qualificadas de «bens em segunda mão», na aceção da Diretiva 2006/112, na medida em que também não podem ser qualificadas de «bens novos», daí decorreria uma lacuna jurídica relativa ao tratamento fiscal a dar a estas peças.

38. Por conseguinte, as peças automóveis que, após terem sido removidas de um veículo em fim de vida adquirido por uma empresa de reutilização de peças automóveis a particulares, são revendidas como peças sobressalentes devem ser qualificadas de «bens em segunda mão».

39. Dito isto, há que apreciar a questão de saber se o regime da margem de lucro pode ser aplicado a este tipo de bens constituído pelas peças sobressalentes. Com efeito, embora a questão diga unicamente respeito ao conceito de «bens em segunda mão», é, no entanto, formulada no âmbito do litígio no processo principal, que suscita a questão de saber se a Sjelle Autogenbrug pode beneficiar do regime especial da margem de lucro à luz da particularidade dos bens em causa. De acordo com jurisprudência constante, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido (7). Por conseguinte, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, importa apreciar se a particularidade dos bens em segunda mão em causa impede, como alega o Governo dinamarquês, a aplicação do regime da margem de lucro à Sjelle Autogenbrug.

40. O artigo 315.º da Diretiva 2006/112 refere que o valor tributável deste regime, ou seja, a margem de lucro do sujeito passivo revendedor, é igual à diferença entre o preço de venda pedido pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra. As dificuldades que a situação em causa no processo principal coloca respeitam à determinação do preço de compra. Com efeito, as peças sobressalentes não foram compradas enquanto tais, mas como parte de um todo, isto é, de um veículo, em relação ao qual foi pago um preço global pelo sujeito passivo revendedor.

41. Os Governos dinamarquês e grego afirmam que a complexidade da operação efetuada aquando do abate (remoção, mas também tratamento ambiental e de resíduos, etc.) torna impossível a determinação do preço de compra das peças sobressalentes. O Governo dinamarquês considera, em particular, que, em tais condições, permitir a aplicação do regime especial da margem de lucro conduz a um risco de abuso ou de evasão deste regime, na medida em que a empresa teria a possibilidade de fixar os preços de compra de forma a obter uma margem de lucro tão baixa quanto possível e, assim, obter uma vantagem no que respeita ao IVA.

42. Em nosso entender, a partir do momento em que um bem é qualificado de «bem em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112, o Estado-Membro em cujo território atua o sujeito passivo que revende este bem deve aplicar o regime da margem de lucro, seja qual for o bem em segunda mão em causa.

43. Com efeito, recordamos que, nos termos do artigo 313.º, n.º 1, desta diretiva, «[o]s Estados-Membros aplicam às entregas de bens em segunda mão [...] efetuadas por sujeitos passivos revendedores, um regime especial de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor» (8). A utilização do presente do indicativo neste número não deixa, em nossa opinião, qualquer margem de manobra ao Estado-Membro em causa quanto à aplicação deste regime especial.

44. O regime da margem de lucro permite respeitar plenamente o princípio da neutralidade fiscal. A este propósito, o Tribunal de Justiça referiu que este princípio constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo direito da União nesta matéria (9). Declarou igualmente que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o referido princípio, inerente

ao sistema comum do IVA, se opõe a que as atividades profissionais de um sujeito passivo gerem dupla tributação (10).

45. Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação de tal princípio (11). Afirmou, ainda, que o referido princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (12). O Tribunal de Justiça acrescentou que o princípio da neutralidade fiscal implica a eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA. Deste modo, a distorção está demonstrada quando se verifique que as prestações de serviços se encontram em situação de concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA (13).

46. O regime da margem de lucro visa, assim, à luz do princípio da neutralidade do IVA, evitar as duplas tributações e as distorções da concorrência entre sujeitos passivos, nomeadamente no domínio dos bens em segunda mão. O Tribunal de Justiça recordou o duplo objetivo deste regime nos n.os 47 e 48 do seu acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Com efeito, ao tributar não o preço de revenda do bem mas apenas a margem de lucro, o regime evita, por um lado, que esse bem revendido seja objeto de uma dupla tributação e, por outro, que o sujeito passivo revendedor seja obrigado a pagar ao Estado?Membro um montante de IVA do qual não teria podido deduzir o que pagou a montante, o que criaria uma distorção de concorrência.

48. Ora, as peças sobressalentes de um veículo automóvel, mesmo que inicialmente fizessem parte de um conjunto, foram tributadas a montante aquando da compra deste veículo pelo particular. Uma parte do preço de venda de tais peças é, assim, composto pelo preço de compra do veículo em fim de vida em relação ao qual um montante de IVA já foi pago pelo vendedor particular, sendo que nem este nem o sujeito passivo revendedor tiveram a possibilidade de o deduzir. Por conseguinte, há que observar que o objetivo de evitar as duplas tributações seria comprometido se os bens em segunda mão, tais como as peças sobressalentes de veículos automóveis, não pudessem beneficiar do regime da margem de lucro. Isto viola diretamente o princípio da neutralidade do IVA (14).

49. Quanto ao objetivo de evitar as distorções de concorrência entre sujeitos passivos, há que observar que o considerando 7 da Diretiva 2006/112 prevê que 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.

50. Ora, a recusa de aplicar o regime da margem de lucro a uma atividade como a que está em causa no processo principal produz o efeito de conduzir precisamente a uma distorção de concorrência no mercado das vendas de peças sobressalentes em segunda mão entre os sujeitos passivos revendedores que revendem peças sobressalentes após as terem removido de veículos em fim de vida, como a Sjelle Autogenbrug, e os sujeitos passivos revendedores que adquiriram as peças sobressalentes enquanto tais.

51. Com efeito, os primeiros, que não podem beneficiar do regime especial, estão obrigados a pagar ao Estado?Membro o IVA cobrado sobre todo o preço de venda das peças sem poderem

beneficiar de uma dedução. Assim, os seus preços de venda são necessariamente mais altos do que os dos segundos sujeitos passivos revendedores que beneficiam do regime da margem de lucro, o que gera uma perda de competitividade no mercado das peças sobressalentes em segunda mão, a menos que renunciem a uma parte do seu volume de negócios. Esta distorção de concorrência conduz à criação de uma diferença de tratamento em termos de IVA entre duas prestações de serviços do mesmo tipo do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste.

52. Quanto à aplicação concreta do regime da margem de lucro a bens em segunda mão como as peças sobressalentes dos veículos automóveis, consideramos que compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, à luz da regulamentação nacional aplicável, a forma como este regime é aplicável à situação em causa. Vários Estados-Membros adotaram soluções que permitem superar as dificuldades associadas à determinação do preço de compra das peças sobressalentes.

53. Nomeadamente, em França e no Luxemburgo está previsto, no que respeita às entregas de obras de arte, quando não é possível determinar com precisão o preço de compra pago por um sujeito passivo revendedor ao vendedor ou quando esse preço não é significativo, que o valor tributável possa ser constituído por uma fração do seu preço de venda igual a 30% (15).

54. Embora seja certo que esta solução diz respeito às obras de arte, parece possível aplicá-la aos bens em segunda mão cujo preço de compra seja igualmente difícil de determinar.

55. A este respeito, observamos que o n.º 310 do *Boletim oficial das finanças públicas?Impostos* (França) (16) prevê que «[o]s compradores de lotes heterogêneos (fábricas desativadas ou material destinado a abate, por exemplo) são obrigados a efetuar uma triagem, na sequência da qual determinam a natureza exata dos produtos que revendem, sendo que alguns destes produtos podem ser materiais recuperáveis destinados a entrar num novo circuito de produção e outros constituem artigos em segunda mão suscetíveis de reutilização. *No que respeita a estes, quando não existe um conhecimento exato do preço de compra correspondente, admite-se que o valor tributável seja fixado em metade do preço de venda*» (17).

56. Por outro lado, importa igualmente considerar a aplicação do método global como outra solução para calcular a margem de lucro. Com efeito, o artigo 318.º da Diretiva 2006/112, que foi transposto pelo artigo 70.º, n.º 5, da Lei do IVA de 2013, refere que os Estados-Membros podem estabelecer que o valor tributável não é determinado de forma individual com referência a cada entrega de bens, mas sim de forma global em relação a um período. Neste caso, o valor tributável é igual, por período de referência, à diferença entre 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, e o montante total das compras de bens referidas no artigo 314.º da Diretiva 2006/112 e efetuadas, durante o período de tributação abrangido pela declaração, pelo sujeito passivo revendedor, ou seja, o montante total dos preços de compra.

57. Afigura-se, conforme alega a Sjelle Autogenbrug, que, segundo a prática dinamarquesa, este método global pode ser aplicado quando o sujeito passivo revendedor adquire bens que resultam de uma sucessão cuja fatura ou processo de faturação não inclui um preço para cada uma das mercadorias mas sim para a totalidade da sucessão, sendo desconhecido o preço de cada bem individual.

58. Por conseguinte, parece ser possível transpor o método global para a situação em causa no processo principal. Assim, a margem de lucro é calculada em relação a um período determinado. É igual à diferença entre a soma das vendas das peças sobressalentes efetuadas

neste período e a soma das compras de tais peças sobressalentes. Para calcular esta última soma, poderia subtrair-se à soma das compras de veículos automóveis em fim de vida o montante do tratamento ambiental e de resíduos, prestações em relação às quais a Sjelle Autogenbrug fatura um preço normal, e o montante da venda de sucata metálica ou de qualquer outra prestação. Deste modo, uma vez subtraídos todos estes montantes dos preços de compra dos veículos, restaria uma soma correspondente ao preço de compra do conjunto das peças sobressalentes de cada veículo para este dado período.

59. Em qualquer caso, conforme referimos, é ao órgão jurisdicional nacional que compete determinar a forma como o regime da margem de lucro é aplicável à situação em causa.

60. Atendendo ao exposto, consideramos que o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» abrange as peças automóveis que, após terem sido removidas de um veículo em fim de vida adquirido por uma empresa de reutilização de peças automóveis a um particular, são revendidas como peças sobressalentes, o que permite, assim, aplicar ao sujeito passivo revendedor o regime da margem de lucro.

IV – Conclusão

61. Tendo em consideração o exposto, propomos que o Tribunal de Justiça responda ao Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) o seguinte:

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 o conceito de «bens em segunda mão» abrange as peças automóveis que, após terem sido removidas de um veículo em fim de vida adquirido por uma empresa de reutilização de peças automóveis a um particular, são revendidas como peças sobressalentes, o que permite, assim, aplicar ao sujeito passivo revendedor o regime da margem de lucro.

1 – Língua original: francês.

2 – Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

3 – V., n.º 2.1, p. 11 da decisão de reenvio.

4 – Diretiva 94/5/CE do Conselho de 14 de fevereiro de 1994 que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera a Diretiva 77/388/CEE ? Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades (JO 1994, L 60, p. 16).

5 – V., considerando 51 da Diretiva 2006/112, assim como acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, n.º 47 e jurisprudência aí referida).

6 – JO 2000, L 269, p. 34.

7 – V., acórdão de 28 de abril de 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

8 – Sublinhado nosso.

- 9 – V., acórdão de 23 de abril de 2015, GST – Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, n.º 34 e jurisprudência aí referida).
- 10 – V., acórdão de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, n.º 40 e jurisprudência aí referida).
- 11 – V., acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group (C?259/10 e C?260/10, EU:C:2011:719, n.º 36).
- 12 – V., acórdão de 19 de julho de 2012, A (C?33/11, EU:C:2012:482, n.º 32 e jurisprudência aí referida). V., igualmente, acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, n.º 48).
- 13 – V., acórdão de 19 de julho de 2012, A (C?33/11, EU:C:2012:482, n.º 33 e jurisprudência aí referida).
- 14 – V., neste sentido, acórdãos de 23 de abril de 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, n.os 45, e 46 e jurisprudência aí referida), e de 22 de março de 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, n.º 42).
- 15 – V., respetivamente, artigo 297.º A, III, do Código Geral dos Impostos (França) e § 56 B?1, n.º 4, da lei do imposto sobre o valor acrescentado (Luxemburgo).
- 16 – BOI?TVA?SECT90?20?20150506.
- 17 – Sublinhado nosso.