

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

17 de julho de 2014 (*)

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 16.º e 18.º — Locação financeira — Bens objeto de um contrato de locação financeira — Não recuperação desses bens pela sociedade de locação financeira após a resolução do contrato — Bens em falta»

No processo C-438/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel București (Roménia), por decisão de 9 de abril de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 2 de agosto de 2013, no processo

BCR Leasing IFN SA

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, G. Arestis e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da BCR Leasing IFN SA, por D. Dascălu, avocat,
- em representação do Governo romeno, por R. H. Radu, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por G. D. Balan e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 16.º e 18.º da

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a BCR Leasing IFN SA (a seguir «BCR Leasing») à Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? — Direc?ia general? de administrare a marilor contribuabili e à Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? — Direc?ia general? de solu?ionare a contesta?iilor (a seguir, em conjunto, «Agen?ia»), a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre bens locados no âmbito de um contrato de locação financeira declarados em falta na sequência da não restituição dos mesmos à sociedade locadora.

Quadro jurídico

Diretiva IVA

3 O artigo 2.º, n.º 1 da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

4 O artigo 14.º da diretiva IVA dispõe:

«1. Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

[...]

5 O artigo 16.º desta diretiva prevê:

«É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.»

6 O artigo 18.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Os Estados?Membros podem equiparar a entregas de bens efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA;

b) A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade não tributado, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a);

c) Com exceção dos casos referidos no artigo 19.º, a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores, no caso de cessação da sua atividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a).»

7 Os artigos 184.º a 186.º da diretiva IVA, que figuram no capítulo 5, intitulado «Regularização das deduções», do título X, intitulado «Deduções», desta diretiva, têm a seguinte redação:

«Artigo 184.º

A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

Artigo 185.º

1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.

Artigo 186.º

Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

Direito romeno

Código Tributário

8 Nos termos do artigo 125.º A, n.º 1, ponto 16, da Lei n.º 571/2003 que estabelece o Código Tributário (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Código Tributário»), a «entrega a si próprio é entendida na aceção prevista no artigo 128.º, n.º 4» deste código.

9 O artigo 128.º do referido código, intitulado «Entrega de bens», dispõe:

«1. Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário.

[...]

3. São igualmente consideradas entregas de bens, na aceção do n.º 1, as seguintes operações:

a) a entrega material de bens a outra pessoa nos termos de um contrato que estabeleça o pagamento através de rendas ou de qualquer outro tipo de contrato que disponha que a propriedade é adquirida o mais tardar no momento do pagamento da última renda, com exceção dos contratos de locação financeira;

[...]

4. São equiparadas a uma entrega de bens efetuada a título oneroso as seguintes operações:

a) a afetação, por um sujeito passivo, de um bem móvel adquirido ou produzido por este para fins alheios à sua atividade económica, quando este bem ou os elementos que o compõem deram direito a uma dedução total ou parcial do imposto;

b) a afetação, por um sujeito passivo, de um bem móvel adquirido ou produzido por este para ser colocado à disposição de outras pessoas, a título gratuito, quando este bem ou os elementos que o compõem deram direito a uma dedução total ou parcial do imposto;

c) a afetação, por um sujeito passivo, de um bem móvel adquirido ou produzido por este, distinto dos bens de equipamento referidos no artigo 149.º, n.º 1, alínea a), para ser utilizado em operações que não conferem direito à dedução integral, quando este bem ou os elementos que o compõem deram direito a uma dedução total ou parcial do imposto na data da sua aquisição;

d) os bens declarados em falta, exceto os referidos no n.º 8, alíneas a) a c);

[...]

8. Não constituem entrega de bens, na aceção no n.º 1:

a) os bens destruídos na sequência de catástrofes naturais ou por motivo de força maior, assim como os bens perdidos ou roubados, desde que provado em conformidade com as regras de aplicação;

b) os *stocks* qualitativamente degradados que já não possam ser recuperados, elementos do ativo fixo desativados, nas condições previstas nas regras de aplicação;

c) os bens perecíveis, nos limites previstos pela lei.»

10 Nos termos do artigo 129.º, n.º 3, alínea a), do Código Tributário, a «locação ou disponibilização de bens no âmbito de um contrato de locação financeira» constituem uma prestação de serviços.

Regras de aplicação do Código Tributário

11 As regras de aplicação do Código Tributário, aprovadas pelo Decreto do Governo n.º 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, preveem no seu ponto 6:

«Ponto 6

[...]

6. No caso de resolução de contratos de locação relativos a bens móveis corpóreos, os bens em questão são declarados em falta na gestão do locador do contrato de locação financeira, na aceção do artigo 128.º, n.º 4, alínea d), do Código Tributário, no termo do prazo previsto no contrato para a restituição do bem pelo locatário, que não pode ultrapassar 30 dias de calendário a partir da resolução do contrato. [...]»

12 Com o Despacho n.º 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 621, de 29 de agosto de 2012), o Governo romeno revogou o artigo 128.º, n.º 4, alínea d), e n.º 8, alíneas a) a c), do Código Tributário, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013. Do mesmo modo, mediante o Decreto n.º 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 753, de 8 de novembro de 2012), o Governo romeno revogou o ponto 6, n.º 6, das regras de aplicação do Código Tributário, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A BCR Leasing é uma sociedade anónima cuja atividade é a locação financeira. Adquire a diversos fornecedores automóveis relativamente aos quais deduz integralmente o IVA pago a montante. Além disso, essa sociedade celebra contratos de locação financeira relativos aos automóveis adquiridos, com pessoas singulares ou coletivas que têm a qualidade de utilizadores desses bens durante toda a vigência do contrato, continuando a BCR Leasing proprietária desses automóveis.

14 Na sequência de atraso dos pagamentos ou de falta de pagamento, a BCR Leasing viu-se obrigada a resolver uma parte dos contratos de locação financeira celebrados com os locatários em situação de incumprimento. Em conformidade com os referidos contratos, os locatários estavam obrigados, no prazo de três dias a contar da resolução do contrato em causa, a restituir à BCR Leasing o bem objeto desse contrato. Uma vez que uma parte dos locatários recusou restituir o bem em causa, a BCR Leasing intentou uma ação executiva contra os mesmos. Contudo, não obstante os esforços desenvolvidos, não foi possível recuperar alguns dos bens em causa nos prazos previstos.

15 Não tendo recebido nenhum pagamento relativo aos contratos resolvidos, a BCR Leasing deixou de emitir faturas relativas aos referidos contratos e de cobrar o IVA correspondente.

16 No decurso de uma inspeção efetuada em 2011, a Agen?ia detetou irregularidades relativas às formas de indicação, de registo e de declaração do IVA para o período compreendido entre 1 de setembro de 2008 e 31 de dezembro de 2010. Por aviso de liquidação de 30 de agosto de 2011 e relativamente à inspeção tributária da mesma data, impôs à BCR Leasing uma obrigação de pagamento suplementar de 19 266 551 lei romenos (RON) a título de IVA e de um montante de 9 502 774 RON a título de juros de mora.

17 No aviso de liquidação acima mencionado, a Agen?ia indicou que o contrato de locação financeira devia ser tratado, durante a vigência do contrato, como uma prestação de serviços que pode ser seguida de uma entrega de bens no momento em que o contrato termina, consoante o

locatário exerça ou não a opção de compra.

18 Além disso, a Agen?ia considerou que, no caso de os bens não serem restituídos por razões diferentes das previstas no artigo 128.º, n.º 8, alíneas a) a c), do Código Tributário, se tratava de uma entrega de bens sujeita ao IVA, devendo a operação ser definida como uma «entrega a si próprio», em conformidade com o artigo 125.ºA, n.º 1, ponto 16, do Código Tributário.

19 Por conseguinte, segundo a Agen?ia, no termo do prazo previsto no contrato de locação financeira para a restituição do bem pelo locatário, a BCR Leasing estava obrigada a aplicar as disposições do artigo 128.º, n.º 4, alínea d), do Código Tributário relativas à entrega a si própria e à cobrança do IVA, bem como a emitir para essas entregas faturas em seu próprio nome.

20 Considerando que a legislação nacional em que se baseia o aviso de liquidação mencionado no n.º 16 do presente acórdão não estava em conformidade com o sistema instituído pela diretiva IVA, a BCR Leasing interpôs um recurso de anulação contra este aviso, recurso que, em último lugar, foi interposto na Curtea de Apel Bucure?ti.

21 Nestas condições, a Curtea de Apel Bucure?ti decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Pode ser considerada entrega efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 16.º ou, eventualmente, do artigo 18.º da [diretiva IVA], a situação dos bens objeto de um contrato de locação financeira que, após a resolução do contrato por razões imputáveis ao locatário, não foram devolvidos por aquele à sociedade de locação financeira, apesar de esta sociedade ter desencadeado e seguido os procedimentos legais para a recuperação dos referidos bens e, após a resolução do contrato, não ter recebido qualquer montante relativo à utilização dos mesmos bens?»

Quanto à questão prejudicial

22 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 16.º e 18.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a impossibilidade de uma sociedade de locação financeira conseguir recuperar junto do locatário os bens objeto de um contrato de locação financeira após a sua resolução por razões imputáveis ao locatário, apesar das diligências efetuadas por essa sociedade para a recuperação desses bens e apesar da inexistência de qualquer contraprestação na sequência dessa resolução, pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso na aceção desses artigos.

23 Antes de mais, importa recordar que o artigo 16.º da diretiva IVA equipara determinadas operações pelas quais o sujeito passivo não recebe nenhuma contraprestação efetiva a entregas de bens efetuadas a título oneroso sujeitas ao IVA. Segundo jurisprudência assente, o objetivo desta disposição é garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afeta um bem às suas necessidades privadas ou às do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo, por outro (v., neste sentido, acórdão EMI Group, C?581/08, EU:C:2010:559, n.º 17 e jurisprudência referida).

24 Com vista à realização deste objetivo, o artigo 16.º da diretiva IVA equipara a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

25 Ora, há que salientar que, no caso em apreço, a impossibilidade de conseguir recuperar os bens objeto de um contrato de locação financeira, em circunstâncias como as do processo principal, não resulta de nenhuma destas situações.

26 Com efeito, em primeiro lugar, os bens em causa não podem ser considerados destinados ao próprio uso do sujeito passivo ou do seu pessoal, desde que não estejam na sua posse. Em segundo lugar, o facto de o locatário continuar na posse desses bens sem pagar qualquer contraprestação resulta do seu comportamento alegadamente faltoso e não da transmissão a título gratuito dos referidos bens pelo locador ao locatário. Em terceiro lugar, esses mesmos bens não podem ser considerados afetados «a fins alheios» à empresa do sujeito passivo, desde que a sua locação e, por conseguinte, a sua colocação à disposição do locatário constituam a própria essência da atividade económica do locador. O facto de este não conseguir recuperar esses bens após a resolução do contrato de locação financeira não significa, de modo algum, que os afetou para fins alheios à sua empresa.

27 Daqui resulta que a impossibilidade de uma sociedade de locação financeira conseguir recuperar os bens objeto de um contrato de locação financeira após a resolução deste, em circunstâncias como as do processo principal, não pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso na aceção do artigo 16.º da diretiva IVA.

28 Em seguida, no que diz respeito ao artigo 18.º da diretiva IVA, há que observar que esta disposição não é aplicável em circunstâncias como as do processo principal.

29 Com efeito, resulta da decisão de reenvio que a BCR Leasing deduziu integralmente o IVA pago a montante no momento da aquisição dos veículos em causa. Por conseguinte, o caso referido no artigo 18.º, alínea a), da diretiva IVA, que visa apenas o caso de a aquisição a montante não conferir direito à dedução total do IVA, é desprovido de pertinência no caso em apreço.

30 No que diz respeito às situações referidas no artigo 18.º, alíneas b) e c), da diretiva IVA, basta referir que, no caso em apreço, o sujeito passivo não afetou os bens em causa a um «setor de atividade não tributado», na aceção desse artigo 18.º, alínea b), nem cessou a sua atividade económica tributável como exigido no mesmo artigo 18.º, alínea c).

31 Assim, o artigo 18.º da diretiva IVA não permite aos Estados-Membros equiparar a uma entrega de bens efetuada a título oneroso operações como as que estão em causa no processo principal.

32 Por último, a fim de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que precisar que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 186.º da diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela mesma (acórdão TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 30). As considerações precedentes não afetam, portanto, o surgimento de um eventual direito de a Administração Fiscal exigir uma regularização por parte de um sujeito passivo nas condições previstas para este efeito na diretiva IVA.

33 Em face do exposto, há que responder à questão submetida que os artigos 16.º e 18.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a impossibilidade de uma sociedade de locação financeira conseguir recuperar junto do locatário os bens objeto de um contrato de locação financeira após a resolução desse contrato por razões imputáveis ao locatário, apesar das diligências efetuadas por essa sociedade para a recuperação desses bens e apesar da inexistência de qualquer contraprestação na sequência dessa resolução, não pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso na aceção desses artigos.

Quanto às despesas

34 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:

Os artigos 16.º e 18.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que a impossibilidade de uma sociedade de locação financeira conseguir recuperar junto do locatário os bens objeto de um contrato de locação financeira após a resolução desse contrato por razões imputáveis ao locatário, apesar das diligências efetuadas por essa sociedade para a recuperação desses bens e apesar da inexistência de qualquer contraprestação na sequência dessa resolução, não pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso na aceção desses artigos.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.