

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

11 de julho de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 311.º, n.º 1, ponto 1 – Regime especial dos bens em segunda mão – Conceito de “bens em segunda mão” – Bens que contêm metais preciosos ou pedras preciosas revendidos por um comerciante – Transformação dos referidos bens após a venda – Recuperação dos metais preciosos ou das pedras preciosas – Conceito de “metais preciosos ou pedras preciosas”»

No processo C-154/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), por decisão de 21 de março de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de março de 2017, no processo

SIA «E LATS»

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: E. Levits, presidente de secção, A. Borg Barthet e F. Biltgen (relator), juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 25 de janeiro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da SIA «E LATS», por I. Podvinska, advogada, e J. Lagzdiņš, advogado,
- em representação do Governo letão, por I. Kucina e J. Davidoviča, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e E. Kalniņš, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de abril de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SIA «E LATS» (a seguir «E LATS») ao Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária, Letónia), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e, mais concretamente, da aplicabilidade do regime de tributação da margem de lucro à venda de bens compostos, nomeadamente, de ouro, de prata e de pedras preciosas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 51 da Diretiva IVA enuncia:

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

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

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

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

[...]»

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

6 Nos termos do artigo 311.º, n.º 1, pontos 1 e 5, da Diretiva IVA:

«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.»

Direito letão

7 O artigo 138.º da Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «Lei do IVA») estabelece para a Letónia um regime especial de IVA aplicável às transações de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades, que deve garantir a transposição para o direito interno do regime especial de IVA previsto, nomeadamente, no artigo 311.º da Diretiva IVA.

8 O legislador letão definiu os bens em segunda mão como bens corpóreos usados e suscetíveis de ser reutilizados da mesma forma sem transformação ou após reparação, que não sejam objetos de arte e de coleção ou antiguidades nem sejam metais ou pedras preciosas. Todavia, integram o conceito de bens em segunda mão os artigos que contenham metais preciosos ou pedras preciosas, quando o vendedor, abrangido pelo artigo 138.º, n.º 4, da Lei do IVA, os tenha entregue ou transferido para um revendedor.

9 Em conformidade com os artigos 183.º e 184.º do Ministru kabineta 2013. gada 3. janv?ra noteikumi Nr. 17 «Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai» (Regulamento n.º 17 do Conselho de Ministros, de 3 de janeiro de 2013, relativo ao procedimento de implementação das disposições da Lei do IVA e a diversos requisitos para o pagamento e a administração do imposto sobre o valor acrescentado), devem ser considerados como artigos contendo metais preciosos e pedras preciosas os objetos que correspondem aos capítulos 71, 82, 83, 90 ou 96 da Nomenclatura Combinada, na versão em vigor à data dos factos. Esses capítulos compreendem, nomeadamente, anéis, pulseiras, correntes, alfinetes de lapela, brincos, correias de relógios e pendentes.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A E LATS é uma sociedade sujeito passivo de IVA. Concede empréstimos a particulares, não sujeitos a IVA, recebendo em penhor bens constituídos por metais preciosos e artigos que contenham ouro e/ou prata, tais como correntes, pendentes, anéis, alianças, talheres ou material dentário.

11 A E LATS revendeu a outros comerciantes, sujeitos passivos de IVA, os objetos entregues em penhor que não foram reclamados, classificando-os de acordo com o seu tipo e grau de pureza. Aplicou a estas operações um regime especial de IVA e só pagou o IVA correspondente à diferença entre o preço de compra e o preço de venda dos artigos em metais preciosos.

12 A Administração Tributária efetuou uma fiscalização à E LATS em matéria de IVA e concluiu que esta revendia os artigos em metal precioso como desperdício e não como bens em segunda mão. Considerando que, nestas circunstâncias, o regime especial de IVA previsto no artigo 138.º da Lei do IVA não era aplicável, a Administração Tributária decidiu tributar um montante adicional de IVA à E LATS.

13 A Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia) negou provimento ao recurso interposto pela E LATS desta decisão pelo facto de a E LATS ter revendido os artigos em ouro e em prata como desperdícios e não como bens em segunda mão, razão pela qual não podia aplicar o regime da margem de lucro previsto no artigo 138.º da Lei do IVA.

14 Para fundamentar o recurso de cassação que interpôs perante o Augst?k? tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), a E LATS alegou, nomeadamente, que a aplicação do regime da margem de

lucro não pode depender da questão de saber se esta tinha ou não conhecimento da utilização, a saber, da revenda ou da transformação, que o adquirente iria fazer dos bens vendidos e que seria ilógico considerar que o reagrupamento dos artigos de joalheria devia gerar a sua requalificação de «bens em segunda mão» em «desperdícios».

15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que os bens em causa no processo principal, que são cedidos com o único objetivo de recuperar os metais preciosos e as pedras preciosas que contêm, não integram o conceito de «bens em segunda mão», que figura no artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, mas o de «metais preciosos e pedras preciosas» contido nessa disposição. É também da opinião de que essa disposição não concede um poder discricionário aos Estados-Membros a esse respeito. Todavia, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre tal interpretação da referida disposição, sendo que essa interpretação tem uma importância determinante para a resolução do processo.

16 Nestas circunstâncias, o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que os artigos usados, adquiridos pelo comerciante que contenham metais preciosos ou pedras preciosas (como no caso dos autos) e que sejam revendidos principalmente para extração dos metais preciosos ou das pedras preciosas neles presentes podem ser considerados bens em segunda mão?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é relevante, para efeitos de limitar a aplicação do regime especial, que o comerciante tenha conhecimento da intenção [posterior] do comprador [...] de extrair os metais preciosos ou as pedras preciosas presentes nos artigos usados, ou são relevantes as características objetivas da operação (a quantidade dos produtos, o estatuto jurídico da contraparte na operação, etc.)?»

Quanto às questões prejudiciais

17 Com as suas duas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» abrange bens usados que contenham metais preciosos ou pedras preciosas e sejam revendidos com o objetivo de recuperar esses materiais ou essas pedras.

18 Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, deve ter-se em conta não só os seus termos, mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte, nomeadamente a génese desta regulamentação (Acórdão de 17 de abril de 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, n.º 44).

19 Em primeiro lugar, no que diz respeito à redação do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, deve recordar-se que, nos termos desta disposição, constituem «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».

20 Daqui resulta que, para ser considerado bem em segunda mão na aceção desta disposição, um bem deve preencher vários requisitos, a saber, desde logo, ser um bem móvel corpóreo, em seguida, ser suscetível de reutilização no estado em que se encontra ou após reparação, e, por último, não integrar a categoria dos objetos de arte e de coleção ou

antiguidades, nem dos metais preciosos ou das pedras preciosas.

21 No que diz respeito ao primeiro e ao segundo requisitos, há que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que o conceito de «bens em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, não exclui os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados, no estado em que se encontram ou após reparação, provenientes de um outro bem no qual estavam incorporados enquanto elementos constitutivos e que a qualificação de «bem em segunda mão» requer apenas que o bem usado tenha conservado as funcionalidades que possuía em estado novo, e que, por esse facto, possa ser reutilizado no estado em que se encontra ou após reparação (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, n.os 31 e 32).

22 No que se refere ao terceiro requisito, importa salientar que embora seja verdade que, nos termos do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, os objetos de arte, de coleção ou antiguidades não podem ser qualificados como «bens em segunda mão», também é verdade que esses objetos, diferentemente dos metais preciosos e das pedras preciosas, podem no entanto beneficiar de um regime de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, o qual constitui um regime derogatório do regime geral da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 18 de maio de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, n.º 24).

23 Por outro lado, é forçoso constatar que o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA menciona expressamente os metais preciosos e as pedras preciosas enquanto tais, mas não faz nenhuma referência expressa aos objetos que contenham metais preciosos ou pedras preciosas e sejam suscetíveis de uma «reutilização», na aceção dessa mesma disposição, tal como interpretada pelo Tribunal de Justiça.

24 Em segundo lugar, no que diz respeito ao contexto em que se insere o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, importa recordar que este artigo 311.º constitui o único artigo da Secção I, intitulada «Definições», do Capítulo 4 da Diretiva IVA, consagrado aos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, sendo estes regimes especiais derogatórios do regime geral da Diretiva IVA e só devendo, portanto, ser aplicados na medida do necessário para alcançar o seu objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 8 de dezembro de 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, n.º 35).

25 Ora, uma vez que nenhuma das disposições do referido capítulo 4 visa os metais preciosos ou as pedras preciosas nem os objetos que contenham esses metais ou pedras, não pode ser retirada nenhuma conclusão do contexto em que se insere o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA para estabelecer em que medida os objetos compostos de metais preciosos e/ou de pedras preciosas são suscetíveis de integrar o conceito de «bens em segunda mão», na aceção desta disposição.

26 Em terceiro lugar, importa portanto referir o objetivo prosseguido pelo artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA.

27 A este respeito, devemos começar por recordar que a referida disposição contém as definições aplicáveis ao regime da margem de lucro e que decorre do considerando 51 da Diretiva IVA que o objetivo do regime da margem de lucro é evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos no domínio dos bens em segunda mão, dos objetos de arte e de coleção e das antiguidades (Acórdão de 18 de maio de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, n.º 25).

28 Em seguida, como o advogado geral salientou nos n.os 49 a 55 das conclusões, a exclusão dos metais preciosos e das pedras preciosas do regime da margem de lucro está ligada

ao facto de o valor a atribuir aos metais preciosos e às pedras preciosas não resultar apenas da sua utilidade enquanto matéria-prima para a produção de outros bens, mas ser essencialmente função do valor intrínseco que lhes pode ser atribuído. Assim, mesmo não sendo necessário integrá-los ou transformá-los num produto com uma especial funcionalidade, estes metais e estas pedras têm uma funcionalidade própria que é a de representar um valor financeiro realizável no mercado dos metais preciosos ou das pedras preciosas. Além disso, esse valor intrínseco não se perde, dado que os referidos metais e as referidas pedras podem ser objeto de várias reutilizações pelo facto de essas matérias serem facilmente recuperáveis e transformáveis, mantendo o seu valor.

29 Por último, resulta da génese da 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), diretiva essa que introduziu na 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), um artigo 26.º ? A cuja redação é idêntica à do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, que o legislador pretendia, em certa medida, fazer beneficiar os objetos que contêm metais preciosos ou pedras preciosas do referido regime da margem de lucro.

30 Com efeito, na sua Proposta de Diretiva [COM (88) 846 final], a Comissão Europeia tinha sugerido que fossem integrados no referido regime os «objetos [...] em ouro ou outro metal precioso ou ornamentados de pedras preciosas, quando o valor dessas matérias que entram na sua composição não ultrapassa 50% do preço de venda desses objetos», introduzindo assim uma distinção entre, por um lado, os metais preciosos e as pedras preciosas e, por outro, os objetos compostos por essas matérias, como as joias.

31 Todavia, como o advogado-geral salientou nos n.os 45 a 48 das conclusões, na versão final do artigo 26.º ? A da Sexta Diretiva 77/388 não existe qualquer referência aos objetos que contêm metais preciosos ou pedras preciosas e só estão excluídos do regime da margem de lucro «os metais preciosos ou pedras preciosas» enquanto tais, incumbindo aos Estados-Membros a definição do que importa entender por «metais preciosos ou pedras preciosas».

32 Ora, embora o legislador da União tenha deixado aos Estados-Membros a competência para definir o conceito de «metais preciosos ou pedras preciosas», essa competência de definição, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, tem como limite a proibição de afetar não só os próprios termos da isenção utilizados pelo legislador da União, através da adoção de uma definição tão ampla que priva do seu conteúdo o conceito de «bens em segunda mão» (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdãos de 28 de junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, n.º 21, e de 13 de março de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 41), mas também os objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 42).

33 Daqui resulta que, para poder ser integrado na categoria dos «bens em segunda mão», na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA, suscetíveis de beneficiar do regime especial da margem de lucro e não na dos «metais preciosos ou pedras preciosas», que estão excluídos do benefício desse regime, um objeto composto por esses metais ou pedras deve ter uma funcionalidade diferente daquela que é inerente aos materiais que o compõem, tê-la conservado e ser suscetível de reutilização, no estado em que se encontre ou após reparação.

34 Em contrapartida, como o advogado geral salientou no n.º 72 das conclusões, quando um objeto não tenha outra funcionalidade senão a que é inerente ao material que o compõe ou não seja capaz de ter outra funcionalidade, o objeto em questão não pode beneficiar do regime especial da margem de lucro pois não se mantém no ciclo económico que era o seu, e só terá utilidade para ser transformado num novo objeto, o qual conhecerá um novo ciclo económico, pelo que desaparece o risco de dupla tributação que está na origem da criação do regime da margem de lucro.

35 Entre os elementos a ter em conta para determinar, num caso concreto, se um bem que é objeto de revenda integra a categoria de «bens em segunda mão» ou a de «metais preciosos ou pedras preciosas» figuram todas as circunstâncias objetivas em que ocorreu a operação de revenda. Com efeito, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, os conceitos adotados na Diretiva IVA têm um carácter objetivo e são aplicáveis independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 41).

36 Assim, a tomada em consideração de elementos como a intenção de um sujeito passivo que participa na operação é, salvo em casos excecionais, contrária aos objetivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e de facilitar os atos inerentes à aplicação desse imposto pela tomada em consideração da natureza objetiva da operação em causa (Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 42 e jurisprudência referida).

37 Em contrapartida, como o advogado geral salientou nos n.os 78 e 82 das conclusões, elementos como a apresentação dos bens em questão, o método de avaliação desses bens e o método de faturação, a saber, a granel (em bruto/a peso) ou à peça, constituem características objetivas que podem ser validamente tidas em conta.

38 A este respeito, importa acrescentar que, na medida em que a base tributável determinada segundo o regime da margem de lucro deve resultar de uma contabilidade que permita verificar que todas as condições de aplicação desse regime estão preenchidas (Acórdão de 18 de janeiro de 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, n.º 43), a contabilidade do sujeito passivo comerciante e as faturas que lhe estão associadas podem, salvo em casos excecionais, prestar informações objetivas sobre a operação em questão e os objetos vendidos.

39 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» não abrange os bens usados que contenham metais preciosos ou pedras preciosas se esses bens já não puderem cumprir a sua funcionalidade inicial e só tiverem conservado as funcionalidades inerentes a esses metais e a essas pedras, o que compete ao juiz nacional verificar tendo em conta o conjunto das circunstâncias objetivas pertinentes em cada caso.

Quanto às despesas

40 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 (Décima Secção) declara:

O artigo 311.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens em segunda mão» não abrange os bens usados que contenham metais preciosos ou pedras preciosas se esses bens já não puderem cumprir a sua funcionalidade inicial e só tiverem conservado as funcionalidades inerentes a esses metais e a essas pedras, o que compete ao juiz nacional verificar tendo em conta o conjunto das circunstâncias objetivas pertinentes em cada caso.

Assinaturas

* Língua do processo: letão.