Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

7 de abril de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — IVA — Artigo 4.º, n.º 3, TUE — Diretiva 2006/112/CE — Insolvência — Processo de concordata prévia — Pagamento parcial de créditos de IVA»

No processo C-546/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunale di Udine (Tribunal de Udine, Itália), por decisão de 30 de outubro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de novembro de 2014, no processo intentado por

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., em liquidação,

sendo interveniente:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

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

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., em liquidação, por P. Bregalanti, avvocato,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo espanhol, por A. Gavela Llopis, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat, A. Caeiros e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de janeiro de 2016,

* Língua do processo: italiano.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 3, TUE e 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 pedido de concordata prévia apresentado pela Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., em liquidação (a seguir «Degano Trasporti»), no Tribunale di Udine (Tribunal de Udine, Itália).

Quadro jurídico

Direito da União

3 Por força do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a), c) e d), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território de um Estado-Membro, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como as importações de bens.

4 O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

5 Nos termos do artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Direito italiano

6 O Decreto Real n.º 267, que estabelece disposições que regem a insolvência, a concordata prévia, a liquidação judicial e a liquidação administrativa coerciva (Regio Decreto n. 267 recante «Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa»), de 16 de março de 1942 (GURI n.º 81, de 6 de abril de 1942), na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «lei da insolvência»), rege, nos seus artigos 160.° e seguintes, o processo de concordata prévia.

7 Através deste processo, que visa evitar uma declaração de insolvência, o comerciante que se encontre numa situação de crise ou de insolvência propõe aos seus credores pôr o seu património à disposição para reembolsar integralmente os créditos privilegiados e parcialmente os créditos quirografários.

Todavia, a concordata prévia pode prever um reembolso parcial de determinadas categorias de créditos privilegiados, se um perito independente atestar que estes últimos não teriam um tratamento mais vantajoso em caso de insolvência do comerciante.

8 O processo de concordata prévia, no qual o Ministério Público participa, tem início com o pedido do comerciante no órgão jurisdicional competente. Este pronuncia-se, antes de mais, sobre a admissibilidade do pedido, após ter verificado que os requisitos legais da concordata prévia estão preenchidos. Em seguida, os credores a quem o devedor não propõe um reembolso integral do respetivo crédito são convidados a votar a proposta de concordata prévia, que deve ser aprovada pelos credores com direito de voto que representem a maioria da totalidade dos créditos detidos por estes últimos. Por fim, se esta maioria for alcançada, o órgão jurisdicional homologa a concordata prévia, depois de, se for caso disso, se ter pronunciado sobre as oposições dos credores que discordem da proposta e verificado novamente que os requisitos legais estão preenchidos. A concordata prévia assim homologada tem força obrigatória para todos os credores.

9 Além disso, o artigo 182.º ter da lei da insolvência, intitulado «Transação fiscal», prevê que, no plano a que se refere o artigo 160.º desta lei, o devedor pode propor o pagamento, parcial e/ou diferido, dos impostos e dos créditos acessórios da Administração Fiscal, bem como das contribuições e dos créditos acessórios reclamados pelos organismos de segurança social obrigatória, no que respeita à parte dos créditos que têm uma natureza quirografária, mesmo que não estejam inscritos na lista, com exceção dos impostos que constituem recursos próprios da União Europeia. No entanto, relativamente ao IVA e às retenções efetuadas mas não pagas, a proposta feita pelo devedor pode unicamente prever um pagamento diferido.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 A Degano Trasporti apresentou, em 22 de maio de 2014, no órgão jurisdicional de reenvio, um pedido de concordata prévia. Alegando uma situação de crise, pretende liquidar, assim, o seu património, para satisfazer integralmente determinados credores privilegiados e pagar uma percentagem das suas dívidas para com os credores quirografários e determinados credores privilegiados de grau inferior que, na sua opinião, não podiam, em nenhum caso, cobrir a integralidade dos respetivos créditos, se um processo de insolvência fosse executado. Entre estes últimos créditos, figura uma dívida de IVA que a Degano Trasporti propõe pagar parcialmente, sem relacionar esta proposta com a celebração de uma transação fiscal.

11 O órgão jurisdicional de reenvio, devendo pronunciar-se sobre a admissibilidade do pedido da Degano Trasporti, salienta, designadamente, que o artigo 182.º ter da lei da insolvência proíbe convencionar, no âmbito de uma transação fiscal, um pagamento parcial dos créditos do Estado em matéria de IVA, considerados créditos privilegiados de 19.° grau, e apenas autoriza um escalonamento do pagamento desses créditos.

12 Refere que, segundo a jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal, Itália), esta proibição, ainda que enunciada no artigo 182.º ter da lei da insolvência que rege a transação fiscal, vale para todos os casos e não pode ser derrogada, mesmo no âmbito de uma proposta de concordata prévia. Esta interpretação do direito nacional impõe-se, segundo este último órgão jurisdicional, à luz do direito da União, em especial do artigo 4.º, n.º 3, TUE e da Diretiva IVA, conforme interpretados nos acórdãos Comissão/Itália (C-132/06, EU:C:2008:412), Comissão/Itália (C-174/07, EU:C:2008:704) e Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se a obrigação de os Estados-Membros tomarem todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA, prevista pelo direito da União, impede efetivamente o recurso a um processo coletivo diferente da

insolvência, no âmbito do qual o empresário em situação de insolvência liquida todo o seu património para pagar aos seus credores e prevê um pagamento da sua dívida de IVA pelo menos igual ao que seria pago em caso de insolvência.

14 Nestas condições, o Tribunale di Udine (Tribunal de Udine) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os princípios e as disposições do artigo 4.º, n.º 3, do TUE e da Diretiva [IVA], conforme interpretados nos acórdãos do Tribunal de Justiça nos processos Comissão/Itália, C-132/06 (EU:C:2008:412), Comissão/Itália, C-174/07 (EU:C:2008:704), e Belvedere Costruzioni, C-500/10 (EU:C:2012:186), ser interpretados no sentido de que se opõem igualmente a […] uma disposição de direito nacional (e, portanto, no presente caso, uma interpretação dos artigos 162.° e 182.° ter da lei da insolvência) nos termos da qual é admissível uma proposta de concordata prévia que prevê, com a liquidação do património do devedor, o pagamento apenas parcial da dívida de IVA ao Estado, se não for utilizado o instrumento da transação fiscal e […], tendo em conta a avaliação efetuada por um perito independente e após o controlo formal efetuado pelo Tribunale, não seja previsível que o pagamento dessa dívida seria superior em caso de liquidação por insolvência?»

Quanto à questão prejudicial

15 Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio refere que apresentou o presente reenvio prejudicial na fase do exame da admissibilidade do pedido que lhe é submetido, se bem que a fase estritamente contenciosa do processo de concordata prévia apenas comece depois da aprovação dessa concordata, quando os credores minoritários podem deduzir oposição, há que salientar, a título preliminar, que estes elementos não prejudicam a competência do Tribunal de Justiça para conhecer do presente pedido de decisão prejudicial.

16 Com efeito, os órgãos jurisdicionais nacionais estão habilitados a recorrer ao Tribunal de Justiça se perante eles estiver pendente um litígio e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de caráter judicial (acórdãos Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, n.º 21, e Torresi, C-58/13 e C-59/13, EU:C:2014:2088, n.º 19), e a escolha do momento mais oportuno para submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça é da sua competência exclusiva (v., neste sentido, acórdãos X, C-60/02, EU:C:2004:10, n.º 28, e AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, n.º 45).

17 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça é competente para conhecer do presente pedido de decisão prejudicial, mesmo que este tenha sido apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio na fase do exame não contraditório da admissibilidade do pedido que lhe é submetido, o qual se destina à abertura de um processo de concordata prévia que, como resulta das regras nacionais de processo referidas no n.º 8 do presente acórdão, se for admissível, deve conduzir a uma decisão de caráter judicial, adotada em presença do Ministério Público, depois de o órgão jurisdicional se ter pronunciado, se for caso disso, sobre as oposições apresentadas pelos credores minoritários.

18 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da Diretiva IVA se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, interpretada no sentido de que um comerciante em situação de insolvência pode apresentar um pedido de abertura de um processo de concordata prévia num órgão jurisdicional, para saldar as suas dívidas procedendo à liquidação do seu património, em que propõe apenas um pagamento parcial de uma dívida de IVA, demonstrando, através de uma avaliação efetuada por um perito independente, que essa dívida não teria um tratamento mais vantajoso em caso de insolvência do referido comerciante.

19 A este respeito, há que recordar que resulta dos artigos 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da Diretiva IVA, bem como do artigo 4.º, n.º 3, TUE, que os Estados-Membros têm a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território (acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 37; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, n.º 20; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25; e WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 41).

20 No âmbito do sistema comum do IVA, os Estados-Membros são obrigados a garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos e gozam, a este respeito, de uma certa margem de discricionariedade, designadamente, quanto à maneira de utilizar os meios à sua disposição (acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 38; e Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, n.º 21).

21 Esta margem de discricionariedade está, todavia, limitada pela obrigação de garantir uma cobrança eficaz dos recursos próprios da União e de não criar diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos, quer no seio de um dos Estados-Membros quer em todos eles. A Diretiva IVA deve ser interpretada em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, segundo o qual os operadores económicos que efetuam as mesmas operações não devem ser tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA. Todas as ações dos Estados-Membros relativas à cobrança do IVA devem respeitar este princípio (v., neste sentido, acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 39; Comissão/Alemanha, C-539/09, EU:C:2011:733, n.º 74; e Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, n.º 22).

22 Os recursos próprios da União compreendem, nomeadamente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 163, p. 17), as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA, determinada segundo as regras da União. Existe, assim, uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer lacuna na cobrança dessas receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios (acórdão Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 26 e jurisprudência referida).

23 Tendo em conta estes elementos, há que examinar se a admissão de um pagamento parcial de um crédito de IVA, por um comerciante em situação de insolvência, no âmbito de um processo de concordata prévia, como prevista pela regulamentação nacional em causa no processo principal, é contrária à obrigação de os Estados-Membros garantirem a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e a cobrança eficaz dos recursos próprios da União.

24 A este respeito, há que referir que, como a advogada-geral observou nos n.ºs 38 a 42 das suas conclusões, o processo de concordata prévia, como descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio e referido nos n.ºs 6 a 8 do presente acórdão, está subordinado a estritos requisitos de aplicação destinados a oferecer garantias no que respeita, designadamente, à cobrança dos créditos privilegiados e, portanto, dos créditos de IVA.

25 Deste modo, antes de mais, o processo de concordata prévia implica que o comerciante em situação de insolvência liquida a integralidade do seu património, para saldar as suas dívidas. Se este património for insuficiente para regularizar todos os créditos, apenas se pode admitir o pagamento parcial de um crédito privilegiado se um perito independente atestar que este crédito não seria pago numa proporção mais elevada em caso de insolvência do devedor. O processo de concordata prévia parece, assim, suscetível de permitir demonstrar que, devido à situação de insolvência do comerciante, o Estado-Membro em causa não pode obter o seu crédito de IVA numa melhor proporção.

26 Em seguida, dado que a proposta de concordata prévia está sujeita ao voto de todos os credores a quem o devedor não propõe um pagamento integral do respetivo crédito e deve ser aprovada pelos credores com direito a voto que representam a maioria da totalidade dos créditos detidos por estes últimos, o processo de concordata prévia dá ao Estado-Membro em causa a possibilidade de votar contra uma proposta de pagamento parcial de um crédito de IVA, se, designadamente, discordar das conclusões do perito independente.

27 Por último, pressupondo que, apesar do voto negativo, a referida proposta seja adotada, uma vez que a concordata prévia deve ser homologada pelo órgão jurisdicional ao qual foi apresentado o pedido, depois de este, se for caso disso, se ter pronunciado sobre as oposições dos credores que discordem da proposta de concordata, o processo de concordata prévia permite ao Estado-Membro em causa contestar ainda, deduzindo oposição, uma concordata que preveja um pagamento parcial de um crédito de IVA e ao referido órgão jurisdicional exercer uma fiscalização.

28 Tendo em conta estas condições, a admissão de um pagamento parcial de um crédito de IVA por um comerciante em situação de insolvência, no âmbito de um processo de concordata prévia que, diferentemente das medidas em causa nos processos que deram origem aos acórdãos Comissão/Itália (C-132/06, EU:C:2008:412) e Comissão/Itália (C-174/07, EU:C:2008:704), a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, não constitui uma renúncia geral e indiscriminada à cobrança do IVA, não é contrária à obrigação de os Estados-Membros garantirem a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e a cobrança eficaz dos recursos próprios da União.

29 Consequentemente, há que responder à questão submetida que o artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA não se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, interpretada no sentido de que um comerciante em situação de insolvência pode apresentar um pedido de abertura de um processo de concordata prévia num órgão jurisdicional, para saldar as suas dívidas procedendo à liquidação do seu património, em que propõe apenas um pagamento parcial de uma dívida de IVA, demonstrando, através de uma avaliação efetuada por um perito independente, que essa dívida não teria um tratamento mais vantajoso em caso de insolvência do referido comerciante.

Quanto às despesas

30 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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 4.º, n.º 3, TUE e os artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, interpretada no sentido de que um comerciante em situação de insolvência pode apresentar um pedido de abertura de um processo de concordata prévia num órgão jurisdicional, para saldar as suas dívidas procedendo à liquidação do seu património, em que propõe apenas um pagamento parcial de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado, demonstrando, através de uma avaliação efetuada por um perito independente, que essa dívida não teria um tratamento mais vantajoso em caso de insolvência do referido comerciante.

Assinaturas