ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
1 de Abril de 2004 *

No processo C-320/02,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Regeringsrätten (Suécia), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Förvaltnings AB Stenholmen

e

Riksskatteverket,

uma decisão a título prejudicial relativa à interpretação do artigo 26.°-A da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção dada pela Directiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994 (JO L 60, p. 16),

* Língua do processo: sueco.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, A. Rosas (relator) e S. von Bahr, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Förvaltnings AB Stenholmen, por M. Ljungqvist, Verkställande direktör,

— em representação da Riksskatteverket, por L. Hamberg, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e L. Parpala, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 10 de Julho de 2003,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 10 de Setembro de 2002, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de Setembro seguinte, o Regeringsrätten (Supremo Tribunal Administrativo) submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 26.°-A da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção dada pela Directiva 94/5/ /CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994 (JO L 60, p. 16, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre a Förvaltnings AB Stenholmen (a seguir «Stenholmen»), sociedade sueca que tem por actividade a gestão de escolas de equitação, bem como a compra e venda de cavalos, e a Riksskatteverket (administração nacional dos impostos) a respeito da tributação da venda de cavalos que foram objecto de adestramento.

Enquadramento jurídico

3 O artigo 2.° da Sexta Directiva prevê que as entregas de bens efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

4 O artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva prevê:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

5 O artigo 5.°, n.° 2, da mesma directiva dá vários exemplos de bens corpóreos. Não tem explicitamente por objecto os animais.

6 O artigo 11.°, A), n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

7 O artigo 26.°-A, introduzido na Sexta Directiva pela Directiva 94/5, prevê um regime especial aplicável, designadamente, no domínio dos bens em segunda mão.

8 Assim como resulta dos terceiro e quinto considerandos da Directiva 94/5, esse regime especial visa evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.

9 Para realizar esse objectivo, o artigo 26.°-A, ponto B, da Sexta Directiva prevê que o IVA só é cobrado sobre a margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor quando ele próprio adquiriu o bem sem poder deduzir o IVA a montante, ou seja, quando o bem lhe foi entregue:

«— por quem não seja sujeito passivo

ou

— por outro sujeito passivo, desde que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo esteja isenta nos termos do ponto B, alínea c), do artigo 13.°,

ou

— por outro sujeito passivo, desde que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo beneficie da franquia prevista no artigo 24.° e incida sobre um bem de investimento,

ou

— por outro sujeito passivo revendedor, desde que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos do presente regime especial.»

10 O artigo 26.°-A, ponto A, fornece as seguintes definições:

«[...]

d) 'Bens em segunda mão', os bens móveis, que podem ser reutilizados, no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objectos de arte ou de colecção e das antiguidades e que não sejam metais preciosos ou pedras preciosas na definição que lhes é dada pelos Estados-Membros;

e) 'Sujeito passivo revendedor', o sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, compra ou afecta às necessidades da sua empresa, ou importa para revenda, bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo actue por conta própria ou por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda;

[...]»

11 O artigo 26.°-A da Sexta Directiva foi transposto para o direito sueco pelo capítulo 9a da mervärdeskattelagen (lei relativa ao IVA) (1994:200, a seguir «ML»).

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Stenholmen tenciona comprar cavalos jovens a particulares para os adestrar como cavalos de sela e em seguida os revender. A fim de saber quais as consequências fiscais desta actividade, dirigiu a seguinte questão à Skatterättsnämnden (comissão de direito fiscal):

«Um cavalo — jovem e não treinado comprado a um particular (que não o criador) e que é revendido, depois de ser adestrado como cavalo de sela — deve ser considerado um bem em segunda mão no momento da revenda, permitindo, assim, a aplicação do regime de tributação da margem de lucro?»

13 Numa decisão preliminar de 12 de Novembro de 2001, a Skatterättsnämnden respondeu negativamente. A fundamentação desta decisão, tal como é reproduzida no despacho de reenvio, inclui, designadamente, as seguintes passagens:

«A definição do conceito de bem em segunda mão requer que o bem, para além do facto de já ter sido usado, esteja em condições de reutilização no estado em que se encontre ou após reparação. Segundo esta definição, o carácter de segunda mão de um bem parece dever ser apreciado no momento da sua aquisição pelo — futuro — revendedor. Pode considerar-se que isso resulta também das normas que definem o conceito de sujeito passivo revendedor. O bem deve, portanto, ser revendido no mesmo estado em que tenha sido adquirido ou — parte-se do princípio — se estiver em mau estado e, como tal, lhe faltar uma função normal que se espera desse bem, depois de se tornar utilizável, mediante reparação.

Parece resultar daqui que, antes da venda do bem, este não pode tomar ou adquirir, durante o tempo em que seja propriedade do revendedor, qualidades que possam influir sobre o seu valor, salvo através de reparação ou de algo semelhante. Pode considerar-se que tal entendimento se aplica independentemente de as propriedades terem surgido através de um processo biológico ou de outro modo. Os organismos vivos em desenvolvimento, quer se trate de animais ou de vegetais, sofrem durante o seu ciclo da vida alterações tais que se pode considerar que estão continuamente, em maior ou menor grau, a adquirir novas propriedades que podem influenciar o seu valor.

Além disso, deve ter-se em conta que, abstraindo do conceito de bens em segunda mão, não há qualquer dúvida de que os bens visados no capítulo 9a da ML são objectos inanimados que, à excepção de certos objectos de colecção, foram fabricados. Em linguagem corrente, o conceito de bens em segunda mão deve ser reservado a tais objectos e não a organismos vivos. A própria palavra 'reparação' indica que se trata de algo fabricado cujo funcionamento é restabelecido através de reparação.

Com base nas considerações anteriores e no facto de, no caso vertente, os animais adquirirem, além disso, aptidões de cavalos de sela, qualidades que não tinham ou, pelo menos, não tinham na mesma extensão no momento em que foram adquiridos pela sociedade, a Skatterättsnämnd entende que a revenda de cavalos não pode ser considerada entrega de bens em segunda mão.»

14 A Stenholmen recorreu desta decisão preliminar para o Regeringsrätten.° A Riksskatteverket interveio neste órgão jurisdicional pedindo a confirmação da decisão preliminar recorrida.

15 O Regeringsrätt, no seu despacho de reenvio, considera que os animais vivos são bens na acepção da legislação comunitária em matéria de IVA. No entanto, pergunta se é possível que animais vivos sejam considerados bens em segunda mão na acepção desta mesma legislação.

16 Considerando que é necessária a interpretação do direito comunitário quanto a esse ponto, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Um animal pode ser considerado um bem em segunda mão?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, um animal comprado a um particular (que não o criador) e que é revendido, depois de ser adestrado para um determinado uso específico, deve ser considerado um bem em segunda mão?

Quanto às questões prejudiciais

17 Há que analisar estas questões em conjunto.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

18 Todas as partes reconhecem que os animais são bens na acepção da Sexta Directiva.

19 Em relação à primeira questão, a Stenholmen e a Comissão consideram que um animal pode ser considerado um bem em segunda mão, em conformidade com o artigo 26.°-A, da Sexta Directiva, mesmo quando foi comprado a um particular (que não o criador) e revendido após ter sido adestrado para uma utilização específica.

20 Recordam que o objectivo do regime especial aplicável aos bens em segunda mão é evitar a tributação cumulativa e salientam que excluir os animais do seu âmbito de aplicação constitui uma violação desse regime. A Stenholmen precisa que os comerciantes que comercializam animais são desfavorecidos em relação a outras categorias de comerciantes que comercializam outros bens em segunda mão.

21 Em relação à segunda questão, a Stenholmen e a Comissão consideram que a qualidade de bem em segunda mão depende apenas dos critérios expressos no artigo 26.°-A, ponto B, da Sexta Directiva, ou seja, essencialmente, a impossibilidade de deduzir o IVA a montante. A condição de vendedor ou a utilização futura do animal não devem ser tomadas em consideração.

22 A Riksskatteverket invoca, essencialmente, os mesmos argumentos que foram apresentados pela Skatterättsnämnden na fundamentação da sua decisão preliminar. Salienta que o essencial do valor da cessão futura de um cavalo revendido após ter sido adestrado para uma utilização específica resulta do processo de adestramento e que seria economicamente injusto e contrário à intenção do legislador tributar unicamente o valor económico criado na fase final do ciclo económico se o cavalo foi comprado a um particular ou a qualquer pessoa que não é sujeito passivo.

Resposta do Tribunal de Justiça

23 Em primeiro lugar, há que indicar que, como resulta do acórdão de 21 de Junho de 1988, Tattersalls (10/87, Colect., p. 3281), os animais são bens corpóreos na acepção do artigo 5.° da Sexta Directiva.

24 Em seguida, há que referir que nada no artigo 26.°-A da Sexta Directiva indica que o regime especial aplicável às entregas de bens em segunda mão não se aplica às entregas de animais tais como os cavalos.

25 Pelo contrário, como salientou a advogada-geral no n.° 34 das suas conclusões, excluir essas entregas do regime especial aplicável aos bens em segunda mão opõe-se à intenção declarada do legislador de evitar a dupla tributação, expressa nos terceiro e quinto considerandos da Directiva 94/5. Com efeito, tributar a entrega por um sujeito passivo revendedor de um animal como um cavalo, comprado a um particular e revendido após adestramento, sobre a totalidade do seu preço conduz, em princípio, a uma dupla tributação, uma vez que, por muito importante que seja a parte do preço atribuída ao adestramento, subsiste sempre uma parte do preço que corresponde ao preço de compra e que incorpora na quase totalidade dos casos um montante de IVA, pago a montante pelo particular, sem que nem este nem o sujeito passivo revendedor o possam deduzir.

26 Por conseguinte, a interpretação restritiva proposta pela Riksskatteverket dos termos «no estado em que se encontram ou após reparação», que constam da definição de bens em segunda mão do artigo 26.°-A, ponto A, da Sexta Directiva, não pode ser acolhida. Com efeito, pouco importa, neste contexto, que o aumento do valor de um animal em causa não tenha a sua origem numa «reparação», na acepção estrita do termo, mas, por exemplo, num processo biológico ou no adestramento do animal.

27 Além disso, há que indicar que o sistema comum do IVA, em princípio, tem por objectivo tributar o valor económico acrescentado às diferentes fases do processo de produção e de distribuição, até à fase de consumo final, por sujeitos passivos agindo nessa qualidade, na acepção da Sexta Directiva. É evidente que, numa situação como a do processo principal, seria contrário a este sistema tributar a totalidade do preço de venda pedido pelo sujeito passivo revendedor em vez de tributar apenas o valor económico acrescentado quando o animal esteve na sua posse.

28 Daí resulta que, contrariamente ao que a Riksskatteverket alega, não é economicamente injusto nem contrário à intenção do legislador comunitário tributar apenas o valor económico acrescentado a esta última fase do ciclo económico.

29 Resulta da totalidade destas considerações que há que responder às questões submetidas da seguinte forma:

— o artigo 26.°-A da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os animais vivos podem ser considerados bens em segunda mão na acepção desta disposição;

— assim, pode ser considerado bem em segunda mão, na acepção desta disposição, um animal comprado a um particular (que não o criador), que é revendido após ter sido adestrado para uma utilização específica.

Quanto às despesas

30 As despesas efectuadas pela Comissão, que apresentou observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Regeringsrätten, por despacho de 10 de Setembro de 2002, declara:

1) **O artigo 26.°-A da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, deve ser interpretado no sentido de que os animais vivos podem ser considerados bens em segunda mão na acepção desta disposição.**

2) **Assim, pode ser considerado bem em segunda mão, na acepção desta disposição, um animal comprado a um particular (que não o criador), que é revendido após ter sido adestrado para uma utilização específica.**

Jann Rosas von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 1 de Abril de 2004.

O secretário

R. Grass

O presidente

V. Skouris