Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

8 de maio de 2013 *

«Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 18.°, alínea c), 74.° e 80.° — Cessação da atividade económica tributável — Cancelamento do sujeito passivo no registo do IVA pela Administração Fiscal — Detenção de bens que deu lugar à dedução do IVA — Valor tributável — Valor normal ou valor de aquisição — Determinação no momento da operação — Efeito direto do artigo 74.º»

No processo C-142/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Varna (Bulgária), por decisão de 9 de março de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de março de 2012, no processo

Hristomir Marinov, em nome de Lampatov — H — Hristomir Marinov,

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: E. Jarašiūnas (relator), presidente de secção, A. Ó Caoimh e C. Toader, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, por S. Zlateva, na qualidade de agente,

— em representação do Governo búlgaro, por Y. Atanasov e T. Ivanov, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por D. Roussanov e C. Soulay, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: búlgaro.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação dos artigos 18.°, alínea c), 74.° e 80.° 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 H. Marinov, em nome de Lampatov — H — Hristomir Marinov (a seguir «Marinov»), ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (diretor da Direção «Impugnação e Gestão das Execuções», da cidade de Varna, da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor»), a respeito de um aviso de liquidação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 18.º da Diretiva IVA prevê:

«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).»

4 Nos termos do artigo 19.º, primeiro parágrafo, desta diretiva:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente.»

5 O artigo 72.º da Diretiva IVA dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, por 'valor normal' entende-se o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão no momento dessa operação, o adquirente ou destinatário no mesmo estádio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado-Membro em que a operação é tributável.

Na falta de entrega de bens ou prestação de serviços similar, o valor normal é constituído:

1) No que respeita aos bens, por um montante não inferior ao preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, ao preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam;

[…]»

6 Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, 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 […]»

7 O artigo 74.º da Diretiva IVA dispõe:

«Nas operações de desafetação ou de afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa, ou de detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores em casos de cessação da sua atividade económica tributável, referidas nos artigos 16.° e 18.°, o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam.»

8 O artigo 80.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«1. A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, o valor tributável seja o valor normal, nos seguintes casos:

a) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.° a 171.° e 173.° a 177.°;

b) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.° a 171.° e 173.° a 177.° e a operação esteja isenta ao abrigo dos artigos 132.°, 135.°, 136.°, 371.°, 375.°, 376.°, 377.°, do n.º 2 do artigo 378.º, do n.º 2 do artigo 379.º ou dos artigos 380.° a 390.°;

c) Quando a contraprestação seja superior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.° a 171.° e 173.° a 177.°

Para efeitos do primeiro parágrafo, os laços jurídicos podem abranger as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado ou a família deste ou quaisquer outras pessoas com elas estreitamente relacionadas.

[…]»

Direito búlgaro

9 Na sua versão aplicável no processo principal, a Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS») prevê, no seu artigo 27.º:

«[…]

3) Nas seguintes operações, o valor tributável é o valor normal:

[…]

2. entregas de bens e/ou prestações de serviços referidos no seu artigo 111.º;

[…]»

10 A ZDDS dispõe, no seu artigo 106.º:

«1) A supressão do registo (cancelamento), na aceção da presente lei, é um procedimento que dá lugar a que uma pessoa perca o direito a faturar o IVA e a deduzir o imposto pago a montante, a partir da data do cancelamento no registo, sem prejuízo das exceções previstas na presente lei.

2) O registo é cancelado:

1. por iniciativa da pessoa registada, quando haja motivo para o cancelamento — compulsivo ou voluntário — no registo;

2. por iniciativa da autoridade fiscal:

a) quando conclua pela existência de um motivo para o cancelamento obrigatório no registo;

b) no caso previsto no artigo 176.º»

11 Nos termos do artigo 111.º da ZDDS:

«1) Na data do cancelamento no registo, considera-se que a pessoa efetuou operações, na aceção da presente lei, com todos os bens e/ou serviços existentes, a título dos quais deduziu, total ou parcialmente, o imposto pago a montante e que são:

1. ativos na aceção da Lei em matéria de contabilidade [Zakon za schetovodstvoto]; ou

2. ativos na aceção da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades, que se distinguem dos bens referidos no ponto 1.

[…]»

12 O artigo 1.º, ponto 16, das disposições complementares da ZDDS prevê:

«Entende-se por 'valor normal' o valor na aceção do § 1, ponto 8, das disposições complementares do Código de Processo Fiscal e da Segurança Social [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005)], determinado pelos métodos mencionados no § 1, ponto 10, das disposições complementares do Código de Processo Fiscal e da Segurança Social.»

13 O § 1, ponto 8, das disposições complementares do Código de Processo Fiscal e da Segurança Social precisa:

«Entende-se por 'valor normal' o montante, líquido de IVA e de impostos especiais sobre o consumo, que seria pago, nas mesmas condições, por bens ou serviços iguais ou similares entre partes não associadas.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Resulta da decisão de reenvio que a Marinov foi cancelada no registo do IVA, a partir de 4 de novembro de 2009, devido ao desrespeito dos deveres que decorrem da ZDDS, mais precisamente, do não pagamento do IVA correspondente às declarações de IVA do período de abril a julho de 2009.

15 No decurso do ano de 2010, a Marinov foi objeto de uma inspeção fiscal relativamente ao período de 1 de janeiro de 2007 a 4 de novembro de 2009. Nesta inspeção, verificou-se que esta empresa tinha alugado automóveis com base em contratos de *leasing* e que tinha deduzido o valor do IVA relativamente a cada prestação de *leasing*, num total de 28 426,64 levs búlgaros (BGN). À data do cancelamento no registo, dispunha destes e de outros veículos que tinha adquirido e relativamente aos quais tinha deduzido o IVA. A Administração Fiscal considerou, no seu aviso de liquidação de 27 de abril de 2011, que, à data do cancelamento, a Marinov realizava com estes ativos operações tributáveis no sentido do artigo 111.º da ZDDS.

16 No que diz respeito aos veículos pertencentes à Marinov, a referida Administração, em aplicação do artigo 27.º, n.º 3, ponto 2, da ZDDS, determinou o valor tributável do IVA, considerando o seu «valor normal» determinado após parecer, tendo sido liquidada a quantia de 32 124,57 BGN correspondente ao IVA aplicado a este valor.

17 Após o Direktor ter indeferido a sua reclamação graciosa contra o aviso de liquidação, a Marinov recorreu para o Administrativen sad Varna. Neste recurso, contesta a avaliação dos ativos, determinada segundo o seu «valor normal». Considerando que era necessário ter em conta a depreciação dos ativos desde a sua aquisição, solicitou uma peritagem para determinar o seu valor segundo as normas contabilísticas em vigor à data do cancelamento.

18 A recorrida no processo principal opõe-se ao recurso, alegando que o valor normal a ter em conta segundo a legislação nacional corresponde ao valor de aquisição a que se refere o artigo 74.º da Diretiva IVA, pois trata-se do preço determinado pela oferta e pela procura no mercado.

19 Devendo determinar o valor tributável e o montante do IVA em dívida, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a compatibilidade do artigo 27.º, n.º 3, ponto 2, da ZDDS, que impõe que se considere o valor normal dos ativos, com os artigos 18.º, alínea c), 74.º e 80.º da Diretiva IVA.

20 Pergunta-se, em primeiro lugar, se o cancelamento no registo do IVA, em aplicação do artigo 106.º, n.º 1, da ZDDS, se insere no âmbito de aplicação do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA.

21 Sendo esse o caso, interroga-se, em seguida, sobre a compatibilidade do artigo 27.º, n.º 3, ponto 2, da ZDDS, segundo o qual o valor tributável é o valor normal dos ativos, com, por um lado, o artigo 74.º da Diretiva IVA e, por outro, o artigo 80.º da referida diretiva, que enumera os casos em que o valor normal pode servir de valor tributável. Em caso afirmativo, questiona-se sobre se o artigo 74.º da Diretiva IVA é diretamente aplicável.

22 Por fim, referindo que a lei búlgara não tem em conta o estado dos ativos, pretende saber se, caso o artigo 74.º da Diretiva IVA seja diretamente aplicável, em que medida é que as menos-valias geradas após a aquisição dos ativos devem ser tomadas em consideração na determinação do valor tributável das operações referidas no artigo 18.º, alínea c), da referida diretiva, para efeitos de IVA.

23 Nestas condições, o Administrativen sad Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que também abrange os casos em que a [cessação] da atividade económica tributável se deve ao facto de, em razão de [um cancelamento] no registo, ser eliminada a possibilidade de o sujeito passivo faturar e deduzir IVA?

2) Os artigos 74.° e 80.° da Diretiva [IVA] opõem-se a uma disposição nacional que prevê, nos casos de cessação da atividade económica tributável, que o valor tributável das operações é o valor normal dos ativos existentes na data de [cancelamento] no registo?

3) O artigo 74.º da Diretiva [IVA] tem efeito direto?

4) A duração do período decorrido entre a data da compra dos ativos e a data de cessação da atividade económica tributável, bem como as menos-valias geradas após a aquisição dos ativos, são relevantes para a determinação do valor tributável nos termos do artigo 74.º da Diretiva [IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

24 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente a cessação da atividade económica tributável resultante do cancelamento do sujeito passivo no registo do IVA.

25 A este respeito, há que lembrar que, por força do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, com exceção dos casos referidos no artigo 19.º desta diretiva, pode ser equiparada à entrega de bens a título oneroso 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 a dedução.

26 Resulta da redação do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA que este se refere ao caso da cessação da atividade económica tributável em geral, sem fazer uma distinção segundo as causas ou as circunstâncias desta cessação, excluindo apenas os casos previstos no artigo 19.º da Diretiva IVA.

27 O objetivo principal do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA é, com efeito, evitar que bens que conferiram direito a dedução sejam objeto de um consumo final não tributado em consequência da cessação da atividade tributável, independentemente dos seus motivos ou circunstâncias.

28 Consequentemente, há que responder à primeira questão que o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que também abrange a cessação da atividade económica tributável resultante do cancelamento do sujeito passivo no registo do IVA.

Quanto à segunda e quarta questões

29 Com a segunda e quarta questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 74.° e 80.° da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional que prevê que, em caso de cessação da atividade económica tributável, o valor tributável da operação é o «valor normal» dos bens existentes na data da cessação, que não tem em consideração a evolução do valor destes bens entre a data da sua aquisição e a da cessação da atividade económica tributável.

30 A este respeito, há que notar que a determinação do valor tributável de uma operação como a prevista no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA se insere no âmbito do artigo 74.º da Diretiva IVA e não do seu artigo 80.º Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os requisitos de aplicação deste artigo são taxativos e uma legislação nacional não pode prever, com fundamento nesta disposição, que o valor tributável seja o valor normal em casos diferentes dos enumerados na referida disposição (v. acórdão de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest, C-621/10 e C-129/11, n.ºs 45, 51 e 52). Ora, não resulta da decisão de reenvio que a situação em causa se insira num dos casos elencados no referido artigo 80.º

31 O artigo 74.º da Diretiva IVA prevê que, para as operações como a que está em causa no processo principal, o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam. Este artigo constitui uma derrogação à regra geral enunciada no artigo 73.º

32 Importa lembrar que o Tribunal de Justiça já declarou que há que entender por «preço de compra determinado no momento da afetação», na aceção do artigo 74.º da Diretiva IVA, o valor residual do bem no momento da afetação (v. acórdão de 17 de maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Colet., p. I-4049, n.º 80). A respeito de uma operação de afetação de um bem igualmente abrangido por este artigo, o Tribunal de Justiça também esclareceu que o valor tributável era o valor do bem em questão, determinado no momento da afetação, que corresponde ao preço no mercado de um bem semelhante tendo em conta os custos de transformação desse bem (v., designadamente, acórdão de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, n.º 30).

33 Daí decorre que o valor tributável da operação em caso de cessação da atividade económica tributável é o valor dos bens em questão, determinado no momento dessa cessação, que tem assim em conta a evolução do valor dos referidos bens entre a sua aquisição e a cessação.

34 Nos termos do artigo 27.º, n.º 3, da ZDDS, o valor tributável das operações como a que está em causa no processo principal é o «valor normal» que é definido pelo direito búlgaro como um montante que é pago, nas mesmas condições, por um bem igual ou similar entre partes não associadas. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o «valor normal» na aceção desta disposição, conforme interpretado e aplicado pela Administração Fiscal búlgara, corresponde, na prática, ao valor residual dos bens à data da cessação da atividade económica tributável.

35 Consequentemente, há que responder à segunda e quarta questões que o artigo 74.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que prevê que, em caso de cessação da atividade económica tributável, o valor tributável da operação é o valor normal dos bens existentes à data desta cessação, a não ser que este valor corresponda, na prática, ao valor residual dos referidos bens nessa data e que seja, assim, tida em consideração a evolução do valor destes bens entre a data da sua aquisição e a da cessação da atividade económica tributável.

Quanto à terceira questão

36 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 74.º da Diretiva IVA tem efeito direto.

37 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma diretiva se revelem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar nos tribunais nacionais contra o Estado, quer quando este não tenha transposto essa diretiva para o direito nacional, nos prazos previstos, quer quando a tenha transposto incorretamente (v. acórdão de 19 de dezembro de 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, n.º 51 e jurisprudência referida).

38 Há que constatar que o artigo 74.º da Diretiva IVA estabelece de maneira clara e incondicional os critérios de determinação do valor tributável das operações de afetação de bens por um sujeito passivo, em caso de cessação da sua atividade económica. Esta disposição preenche, portanto, os referidos requisitos.

39 Além disso, recorde-se que, segundo jurisprudência constante, cabe ao órgão jurisdicional nacional, dentro da margem de apreciação que lhe é concedida pelo direito nacional, interpretar e aplicar as disposições de direito interno em conformidade com as exigências do direito da União e, se essa interpretação não for possível, deixar de aplicar qualquer disposição de direito interno contrária a essas exigências (v., neste sentido, acórdão Balkan and Sea Properties e Provadinvest, já referido, n.º 54 e jurisprudência referida).

40 Daí decorre que há que responder à terceira questão que o artigo 74.º da Diretiva IVA tem efeito direto.

Quanto às despesas

41 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 (Oitava Secção) declara:

1) O artigo 18.º, alínea c), 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 também abrange a cessação da atividade económica tributável resultante do cancelamento do sujeito passivo no registo do imposto sobre o valor acrescentado.

2) O artigo 74.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que prevê que, em caso de cessação da atividade económica tributável, o valor tributável da operação é o valor normal dos bens existentes à data desta cessação, a não ser que este valor corresponda, na prática, ao valor residual dos referidos bens nessa data e que seja, assim, tida em consideração a evolução do valor destes bens entre a data da sua aquisição e a da cessação da atividade económica tributável.

3) O artigo 74.º da Diretiva 2006/112 tem efeito direto.

Assinaturas