Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

1 de agosto de 2025*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Regime especial aplicável no setor dos bens em segunda mão, dos objetos de arte, de coleção ou das antiguidades — Sujeitos passivos revendedores — Regime da margem de lucro — Artigo 316.º, n.º 1, alínea b) — Opção pela aplicação do regime da margem de lucro — Conceito de "entrega de um objeto de arte pelo autor" — Entrega pelo autor através de uma pessoa coletiva»

No processo C-433/24,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por Decisão de 18 de junho de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de junho de 2024, no processo

Galerie Karsten Greve

contra

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente de secção, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (relator), M. Condinanzi e R. Frendo, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: R. Șereș, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 20 de março de 2025,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Galerie Karsten Greve, por L. Poulet-Odent, avocat,

– em representação do Governo Francês, por B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré e B. Fodda, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

– em representação do Governo Espanhol, por A. Torró Molés, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Herold, W. Roels e J. Samnadda, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de junho de 2025,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), 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»), na sua redação aplicável ao litígio no processo principal.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Galerie Karsten Greve (a seguir «GKG») ao Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministério da Economia, das Finanças e da Soberania Industrial e Digital, França) a respeito de liquidações adicionais de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 Os considerandos 4, 7 e 51 da Diretiva IVA enunciam:

«(4) A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.

[…]

(7) O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.

[…]

(51) 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 O artigo 14.º desta diretiva dispõe, no n.º 1:

«Entende-se por "entrega de bens" a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 Nos termos do artigo 103.º da referida diretiva:

«1. Os Estados-Membros podem estabelecer que a taxa reduzida ou uma das taxas reduzidas que apliquem ao abrigo do disposto nos artigos 98.º e 99.º seja igualmente aplicável às importações de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 2), 3) e 4) do n.º 1 do artigo 311.º

2. Quando façam uso da faculdade prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem aplicar igualmente a taxa reduzida às seguintes entregas:

a) Entregas de objetos de arte efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores;

b) Entregas de objetos de arte efetuadas esporadicamente por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, se os objetos de arte tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo ou lhe tiverem sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores ou ainda se lhe tiverem conferido direito à dedução total do IVA.»

6 O artigo 311.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«Para efeitos do presente capítulo e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, entende-se por:

[…]

2) "Objetos de arte", os bens enumerados na parte A do anexo IX;

[…]

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».

7 O artigo 314.º da Diretiva IVA enuncia:

«O regime da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade [Europeia] por uma das seguintes pessoas:

a) Uma pessoa que não seja sujeito passivo;

b) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo esteja isenta em conformidade com o artigo 136.º;

c) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e incida sobre um bem de investimento;

d) Outro sujeito passivo revendedor, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido sujeita ao IVA em conformidade com o presente regime especial.»

8 O artigo 316.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros devem conceder aos sujeitos passivos revendedores o direito de optarem pela aplicação do regime da margem de lucro às entregas dos seguintes bens:

a) Objetos de arte e de coleção ou antiguidades que eles próprios tenham importado;

b) Objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores;

c) Objetos de arte que lhes tenham sido entregues por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, quando, por força do disposto no artigo 103.º, tenha sido aplicada a taxa reduzida à entrega efetuada por esse outro sujeito passivo.»

9 O anexo IX da referida diretiva inclui uma parte A, sob a epígrafe «Objetos de arte», que tem a seguinte redação:

«1) Quadros, colagens e peças similares, pinturas e desenhos, inteiramente executados à mão pelo artista, com exclusão dos desenhos de arquitetos, engenheiros e outros desenhos industriais, comerciais, topográficos ou similares, dos artigos manufaturados decorados à mão, das telas pintadas para cenários de teatro, fundos de estúdios ou utilizações análogas (código NC 9701);

2) Gravuras, estampas e litografias originais, ou seja, provas tiradas em número limitado diretamente a preto ou a cores, de uma ou várias chapas inteiramente executadas à mão pelo artista, independentemente da técnica ou do material utilizados, excluindo qualquer processo mecânico ou fotomecânico (código NC 9702 00 00);

3) Produções originais de estatuária ou de escultura, em qualquer material, desde que as produções sejam inteiramente executadas à mão pelo artista; fundições de esculturas de tiragem limitada a oito exemplares e controlada pelo artista ou pelos seus sucessores (código NC 9703 00 00); excecionalmente, em casos determinados pelos Estados-Membros, pode ser ultrapassado o limite de oito exemplares em relação a fundições de esculturas anteriores a 1 de janeiro de 1989;

4) Tapeçarias (código NC 5805 00 00) e têxteis para guarnições murais (código NC 6304 00 00) de confeção manual a partir de desenhos originais fornecidos por artistas, desde que não sejam confecionados mais de oito exemplares de cada;

5) Exemplares únicos de cerâmica, inteiramente executados à mão pelo artista e por ele assinados;

6) Esmaltes sobre cobre, inteiramente executados à mão, limitados a oito exemplares numerados e assinados pelo artista ou pela oficina de arte, com exclusão de artigos de bijutaria, ourivesaria ou joalharia;

7) Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte.»

Direito francês

10 O artigo 278-0 bis do Código Geral dos Impostos (code général des impôts, a seguir «CGI»), na redação aplicável ao litígio no processo principal, dispõe, nomeadamente:

«Aplica-se a taxa reduzida de [IVA] de 5,5 % às seguintes prestações:

[…]

I. — 1° Importações de obras de arte, de objetos de coleção ou antiguidades, bem como aquisições intracomunitárias, efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, de obras de arte e de objetos de coleção ou antiguidades que tenham importado para o território de outro Estado-Membro da União Europeia;

2° Aquisições intracomunitárias de obras de arte que tenham sido objeto de entrega noutro Estado-Membro por sujeitos passivos que não sejam sujeitos passivos revendedores.»

11 Nos termos do artigo 278 F do CGI, na redação aplicável ao litígio no processo principal:

«Aplica-se a taxa de [IVA] de 10 %:

[…]

2° Às entregas de obras de arte efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores».

12 O artigo 297 A, n.º I, do CGI tem a seguinte redação:

«1° O valor tributável das entregas por um sujeito passivo revendedor de bens em segunda mão, de obras de arte, de objetos de coleção ou de antiguidades que lhe tenham sido entregues por uma pessoa que não é devedora do [IVA] ou por uma pessoa não autorizada a faturar [IVA] a título dessa entrega é constituído pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

A definição de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades é fixada por decreto.»

13 O artigo 297 B, primeiro parágrafo, do CGI dispõe:

«Os sujeitos passivos revendedores podem pedir a aplicação das disposições do artigo 297 A às entregas de obras de arte, de objetos de coleção ou de antiguidades subsequentes a uma importação, uma aquisição intracomunitária ou uma entrega sujeitas à taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado, em aplicação do artigo 278 F ou do ponto I do artigo 278-0 bis.»

14 O artigo 98 A, ponto II, do anexo III do CGI, na redação aplicável ao litígio no processo principal, prevê:

«São consideradas obras de arte as seguintes realizações:

1° Quadros, colagens e peças similares, pinturas e desenhos, inteiramente executados à mão pelo artista, com exclusão dos desenhos de arquitetos, engenheiros e outros desenhos industriais, comerciais, topográficos ou similares, dos artigos manufaturados decorados à mão, das telas pintadas para cenários de teatro, fundos de estúdios ou utilizações análogas».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A GKG exerce a atividade de galeria de arte e procedeu à entrega de objetos de arte que lhe tinham sido entregues durante o ano de 2014 pela sociedade de direito britânico Studio Rubin Gideon (a seguir «sociedade SRG»). A GKG foi objeto de uma inspeção à contabilidade após a qual Administração Fiscal pôs em causa o benefício do regime da margem de lucro aplicado às entregas efetuadas pela GKG e, exigiu-lhe, consequentemente, o pagamento de liquidações adicionais a título de IVA relativo ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014.

16 Por Sentença de 25 de novembro de 2020, o tribunal administratif de Paris (Tribunal Administrativo de Paris, França) julgou improcedente o pedido da GKG de anulação das liquidações adicionais de imposto e correspondentes penalidades. Por Acórdão de 1 de junho de 2022, a cour administrative d'appel de Paris (Tribunal Administrativo de Recurso de Paris, França) negou provimento ao recurso que a GKG interpôs dessa sentença.

17 Em sede de recurso de cassação interposto pela GKG, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), o órgão jurisdicional de reenvio, observa que resulta de modo constante dos autos que a sociedade SRG, durante o período de tributação controvertido, efetuou entregas de objetos de arte a título habitual. Consequentemente, a GKG não tinha o direito, em todo o caso, de submeter ao regime da margem de lucro, com fundamento nas disposições do artigo 297 B e do artigo 278 0 bis, I, 2°, do CGI, as suas próprias entregas consecutivas às aquisições intracomunitárias realizadas a essa sociedade.

18 Assim sendo, resulta dos termos do ponto 2° do artigo 278 F do CGI, na redação aplicável ao período de tributação controvertido, lido em conjugação com as disposições do artigo 297 B deste código, que o direito de optar pelo regime especial da margem de lucro é aplicável a entregas de objetos de arte consecutivas a uma entrega efetuada pelo seu autor ou pelos seus sucessores, bem como às entregas consecutivas a uma aquisição intracomunitária desses objetos realizada ao seu autor ou aos seus sucessores.

19 No caso, a GKG aplicou o regime da margem de lucro a entregas, efetuadas aos seus clientes, de quadros do pintor Gideon Rubin, que ela própria tinha obtido na sequência de aquisições intracomunitárias realizadas à sociedade SRG, da qual G. Rubin era um dos dois sócios.

20 Para considerar que a GKG não tinha o direito de aplicar a estas entregas de quadros o regime da margem de lucro, a cour administrative d'appel de Paris (Tribunal Administrativo de Recurso de Paris) considerou que os quadros não lhe tinham sido entregues pelo autor, nomeadamente, porque, tratando-se de um quadro, o autor só podia ser o artista que o tivesse pintado pelo seu

próprio punho, pelo que a sociedade SRG, enquanto pessoa coletiva, não podia ser considerada autora dos quadros em causa. A GKG alega, em apoio do seu recurso, que a cour administrative d'appel de Paris (Tribunal Administrativo de Recurso de Paris) cometeu, quanto a este aspeto, um erro de direito.

21 Segundo o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional), a resposta ao fundamento invocado pela GKG depende da questão de saber se as disposições do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, conjugadas com as do artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, e do anexo IX, parte A, da mesma, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que uma pessoa coletiva, como uma sociedade, seja considerada, na aceção e para a aplicação destas disposições, o «autor» de um quadro.

22 Em caso de resposta negativa a esta primeira questão, a resposta a este fundamento depende igualmente da questão de saber quais os critérios que devem ser tidos em conta para admitir que uma pessoa coletiva, como uma sociedade, possa ser considerada, na aceção e para a aplicação dessas mesmas disposições, o «autor» de um quadro. Tais critérios podem ser, nomeadamente, a sujeição dessa sociedade a um regime jurídico especial, a detenção, pela pessoa singular que tenha pintado o quadro, da totalidade ou de parte do capital social da referida sociedade, ou ainda o exercício de funções de direção na mesma sociedade por essa pessoa.

23 Nestas circunstâncias, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as disposições do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva [IVA], conjugadas com as do [ponto 2)], do n.º 1 do seu artigo 311.º, e com as do seu [a]nexo IX, parte A, ser interpretadas no sentido de que se opõem a que uma pessoa coletiva, como uma sociedade, seja considerada, na aceção e para efeitos da aplicação destas disposições, "o autor" de um quadro?

2) Em caso de resposta [negativa] à primeira questão, quais os critérios que devem ser tomados em conta para reconhecer que uma pessoa coletiva, como uma sociedade, possa ser considerada, na aceção e para efeitos da aplicação destas mesmas disposições, "o autor" de um quadro (como, no caso de uma sociedade, a sujeição da sociedade a um regime jurídico especial, a detenção pela pessoa singular que pintou o quadro da totalidade ou de parte do capital social da sociedade, o exercício por essa pessoa de funções de direção na sociedade…)?»

Quanto às questões prejudiciais

24 A título preliminar, importa recordar que, de acordo com jurisprudência constante, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas (Acórdão de 30 de abril de 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 e C-332/23, EU:C:2025:303, n.º 65 e jurisprudência referida).

25 Nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva os Estados-Membros devem conceder aos sujeitos passivos revendedores o direito de optar pela aplicação do regime da margem de lucro às entregas de objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores.

26 No presente caso, resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga, nomeadamente, sobre a questão de saber se, para efeitos da aplicação pelo sujeito passivo revendedor do regime da margem de lucro previsto no artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, uma pessoa coletiva pode ser considerada o autor de um objeto de arte e, se assim for, em que condições.

27 Contudo, é incontestável que o autor dos quadros em causa no processo principal é o pintor Gideon Rubin que os comercializou através da sociedade SRG de que é um dos dois sócios.

28 Por outro lado, de acordo com o artigo 314.º, alínea a), da Diretiva IVA, o regime da margem de lucro aplica-se às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando esses bens lhe tenham sido entregues na União por uma pessoa que não seja sujeito passivo. Assim, o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva visa, por seu turno, o caso dos sujeitos passivos revendedores que efetuam entregas de objetos de arte que lhes foram entregues pelo autor ou pelos seus sucessores na qualidade de sujeitos passivos de IVA.

29 Nestas condições, para dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil, há que analisar a questão de saber não se uma pessoa coletiva como a sociedade SRG pode estar abrangida pelo conceito de «autor», na aceção do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, mas sim se está abrangida por essa disposição a entrega de objetos de arte efetuada pelo seu autor ou pelos seus sucessores que atuam através de uma pessoa coletiva que é um sujeito passivo de IVA.

30 Por conseguinte, há que considerar que, com as suas questões prejudiciais, a analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que está abrangida por esta disposição a entrega por sujeitos passivos revendedores de objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores atuando através de uma pessoa coletiva e, em caso afirmativo, em que condições.

31 A este respeito, há que recordar que, na interpretação de uma disposição do direito da União, importa ter em conta tanto a sua redação e o seu objetivo como o contexto em que essa disposição se insere e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, Acórdão de 1 de outubro de 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, n.º 37).

32 Em primeiro lugar, importa salientar que a redação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA não especifica as modalidades pelas quais um autor ou os seus sucessores entregam objetos de arte a sujeitos passivos revendedores. No entanto, como salientou, em substância, o advogado-geral no n.º 23 das suas conclusões, a entrega de objetos de arte faz parte da atividade comercial do autor ou dos seus sucessores cuja substância consiste, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na transferência, geralmente mediante remuneração, do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

33 Por conseguinte, a redação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA não exclui expressamente a possibilidade de um autor ou os seus sucessores efetuarem essa entrega através de uma pessoa coletiva nem de essa entrega ser efetuada por uma pessoa coletiva.

34 Em segundo lugar, quanto ao contexto em que se inscreve esta disposição, é certo que o regime de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor no momento da entrega de objetos de arte constitui um regime especial de IVA, derrogatório do regime geral desta diretiva, pelo que os seus artigos 314.º e 316.º, que identificam os casos de aplicação desse regime, devem ser objeto de interpretação estrita. Contudo, esta regra de interpretação estrita não implica que os termos utilizados para definir o referido regime devam ser interpretados de maneira a privá-lo dos seus efeitos. Na verdade, a interpretação destes termos deve estar em conformidade com os objetivos prosseguidos pelo mesmo regime e respeitar as exigências da neutralidade fiscal (Acórdão de 29 de novembro de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, n.os 22 e 23).

35 Em terceiro lugar, no que respeita aos objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA, resulta dos seus considerandos 4 e 7 que esta visa instituir um sistema de IVA que não falseie as condições de concorrência e não impeça a livre circulação de mercadorias e serviços. Decorre de jurisprudência constante que o princípio da neutralidade fiscal é inerente a esse sistema e que este princípio se opõe, nomeadamente, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (Acórdão de 29 de novembro de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, n.º 32).

36 No que respeita, mais especificamente, aos objetivos prosseguidos pelo regime da margem de lucro, conforme previsto nos artigos 314.º e 316.º da Diretiva IVA, há que salientar que, segundo o considerando 51 desta diretiva, este regime visa, no domínio dos bens em segunda mão, dos objetos de arte, de antiguidade e de coleção, evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos (Acórdão de 29 de novembro de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, n.º 35).

37 Além disso, por um lado, como salientou o advogado-geral nos n.os 25 e 26 das suas conclusões, ao adotar os artigos 103.º e 316.º da Diretiva IVA, o legislador da União tinha por objetivo específico favorecer a introdução no mercado da União de novos objetos de arte, importados para a União ou recentemente criados no seu território, prevendo um tratamento fiscal favorável para a importação desses objetos, para a sua primeira entrega após a criação e para a primeira entrega destes objetos por sujeitos passivos revendedores.

38 Por outro lado, como alegou acertadamente o Governo Francês, ao limitar o direito de os sujeitos passivos revendedores optarem pelo regime da margem de lucro apenas aos objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores, o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA visa também limitar, tanto para os sujeitos passivos revendedores como para as administrações fiscais dos Estados-Membros, os encargos administrativos de prova e de fiscalização, entre os quais, em particular, os que estão relacionados, para os primeiros, com a prova de que o preço de compra de um objeto de arte inclui ou não o IVA pago a montante e, no caso dos segundos, com a fiscalização dessa situação de facto.

39 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que pode ser difícil determinar se um dado bem tinha sido anteriormente onerado com IVA, na medida em que, tendo em conta a própria natureza dos objetos de arte, de coleção e de antiguidade, o bem pode ser antigo ou ter sido objeto de várias trocas entre diferentes sujeitos não passivos. É precisamente tendo em conta estas dificuldades na determinação do IVA que, eventualmente, já incidiu sobre esses bens que a

Diretiva IVA prevê o direito de optar pela aplicação do regime da margem de lucro e de calcular o IVA devido com base, como elemento de cálculo dessa margem, no preço de venda desses bens (v., neste sentido, Acórdão de 29 de novembro de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, n.º 36).

40 Tendo em conta estas considerações, não se pode deixar de observar que uma interpretação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA que exclua do seu âmbito de aplicação, em todos os casos, as entregas, por sujeitos passivos revendedores, de objetos de arte que lhes tenham sido entregues por autores ou pelos seus sucessores que atuam através de pessoas coletivas seria suscetível de violar os objetivos de garantir a neutralidade fiscal, evitar distorções de concorrência e favorecer a introdução de novos objetos de arte no mercado da União.

41 Com efeito, como foi recordado no n.º 35 do presente acórdão, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, nomeadamente, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA. Ora, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 27, 29 e 33 das suas conclusões, quando entregam objetos de arte aos sujeitos passivos revendedores, os autores desses objetos ou os seus sucessores efetuam operações idênticas do ponto de vista da tributação em IVA, quer efetuem essas entregas na qualidade de pessoas singulares quer através de pessoas coletivas.

42 Além disso, quando o artigo 103.º, n.º 2, alíneas a) e b), da Diretiva IVA concede aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem uma taxa reduzida de IVA a determinadas entregas, utiliza, em substância, os mesmos termos que o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), dessa diretiva, pelo que um tratamento diferente em função da forma jurídica sob a qual os autores ou os seus sucessores atuam seria também suscetível de conduzir a uma cobrança do IVA a taxas diferentes para operações idênticas.

43 Além disso, a diferença de tratamento que resultaria da referida interpretação referida no n.º 40 do presente acórdão poderia, por um lado, prejudicar o objetivo de favorecer a introdução de novos objetos de arte no mercado da União e, por outro, falsear a concorrência entre os sujeitos passivos revendedores que efetuam as mesmas operações, a saber, essencialmente a aquisição e a revenda de objetos de arte, na medida em que lhes seria aplicado um tratamento diferente no que respeita à possibilidade de optar pela aplicação do regime da margem de lucro ao abrigo desta disposição, consoante esses objetos lhes tivessem sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores atuando ou não através de uma pessoa coletiva.

44 Por conseguinte, há que considerar, tendo particularmente em conta os objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA e pelo seu artigo 316.º, n.º 1, alínea b), que esta disposição visa igualmente as entregas por um sujeito passivo revendedor de objetos de arte que lhe tenham sido entregues por uma pessoa coletiva, desde que, no entanto, as entregas desses objetos de arte por essa pessoa coletiva a esse sujeito passivo revendedor possam, nesse caso, ser atribuídas ao autor ou aos seus sucessores.

45 A este respeito, por um lado, quando a entrega a um sujeito passivo revendedor de um objeto de arte, como parece ser o caso, sem prejuízo das verificações que incumbem ao órgão jurisdicional de reenvio, é efetuada por uma pessoa coletiva que o autor ou os seus sucessores fundaram para efeitos da comercialização dos objetos de arte criados pelo autor, pode presumir-se que a entrega é atribuível ao autor ou aos seus sucessores, na medida em que, nesse caso, essa entrega ocorre no âmbito de modalidades que o autor ou os seus sucessores tenham geralmente implementado para efeitos dessa comercialização.

46 Por outro lado, uma vez que o objetivo específico do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA é favorecer a introdução de novos objetos de arte no mercado da União, como foi salientado no n.º 37 do presente acórdão, há que limitar a interpretação efetuada no número anterior do presente acórdão às entregas referidas nesse número que constituam efetivamente a primeira introdução de um objeto de arte no mercado da União, pelo que não podem existir indícios de uma entrega anterior deste, sujeita a IVA, que constitua essa primeira introdução.

47 Por conseguinte, no caso de um autor ou de os seus sucessores efetuarem a entrega desse objeto a um sujeito passivo revendedor através de uma pessoa coletiva, é necessário, para efeitos da aplicação dessa disposição no momento da entrega posterior desse objeto pelo sujeito passivo revendedor, que essa pessoa coletiva tenha o direito de dispor do referido objeto como proprietária desde a sua criação ou, sem entrega anterior sujeita a IVA, no momento dessa primeira introdução no mercado da União.

48 Daqui resulta que, quando estiverem preenchidos os dois critérios enunciados nos n.os 44 e 46 do presente acórdão, a entrega em causa está abrangida pelo artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, o que permite a um sujeito passivo revendedor optar pelo regime da margem de lucro.

49 Por outro lado, há que observar que a aplicação de critérios como os previstos pelo órgão jurisdicional de reenvio, a saber, a sujeição da pessoa coletiva a um regime jurídico especial, a detenção pela pessoa singular que criou um objeto de arte da totalidade ou de parte do capital social dessa pessoa coletiva, o exercício por essa pessoa singular de funções de direção na referida pessoa coletiva e/ou a transferência de uma parte substancial do produto da venda à pessoa singular que criou o referido objeto, seria suscetível de comprometer o objetivo do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, que consiste em evitar encargos excessivos em matéria de prova e de fiscalização, na medida em que tal aplicação implicaria uma verificação das adaptações, eventualmente muito complexas, relativas aos direitos de propriedade ou de voto numa pessoa coletiva, bem como à repartição dos lucros entre os sócios desta, por exemplo, no caso de vários artistas atuarem no âmbito dessa pessoa coletiva para comercializar os seus objetos de arte e, em especial, quando esses objetos são criados de forma colaborativa.

50 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder às questões prejudiciais que o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que está abrangida por esta disposição a entrega por sujeitos passivos revendedores de objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores atuando através de uma pessoa coletiva, desde que, primeiro, a entrega pela pessoa coletiva seja imputável ao autor ou aos seus sucessores, que é o que se verifica quando o autor ou os sucessores tiverem constituído essa pessoa coletiva para efeitos da comercialização dos objetos de arte que o autor criou, e, segundo, a entrega desses objetos de arte ao sujeito passivo revendedor constitua a primeira introdução dos referidos objetos de arte no mercado da União.

Quanto às despesas

51 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 (Quarta Secção) declara:

O artigo 316.º, n.º 1, alínea b), 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 está abrangida por esta disposição a entrega por sujeitos passivos revendedores de objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores atuando através de uma pessoa coletiva, desde que, primeiro, a entrega pela pessoa coletiva seja imputável ao autor ou aos seus sucessores, que é o que se verifica quando o autor ou os sucessores tiverem constituído essa pessoa coletiva para efeitos da comercialização dos objetos de arte que o autor criou, e, segundo, a entrega desses objetos de arte ao sujeito passivo revendedor constitua a primeira introdução dos referidos objetos de arte no mercado da União Europeia.

Assinaturas