

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

L. A. GEELHOED

apresentadas em 22 de Setembro de 2005¹

I — Introdução

II — Quadro jurídico

A — *Legislação comunitária*

A Sexta Directiva IVA

1. O presente processo — um pedido de decisão prejudicial do Vestre Landsret (tribunal regional ocidental), da Dinamarca — levanta a questão de saber se, num caso em que uma empresa de locação financeira restitutiva de veículos automóveis adquire automóveis em segunda mão, os cede em regime de locação financeira e finalmente os revende, esta revenda 1) se deve qualificar como entrega isenta de IVA na acepção do artigo 13.º, B, da Sexta Directiva IVA², ou 2) se enquadra no âmbito do regime especial de revenda de bens em segunda mão estabelecido no artigo 26.º-A da Sexta Directiva IVA.

2. O artigo 2.º da Sexta Directiva define o seu âmbito de aplicação material. O artigo 2.º, n.º 1, sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

3. O artigo 11.º da Sexta Directiva determina a forma de calcular a matéria colectável das entregas de bens e das prestações de serviços (não importados) que se enquadram no âmbito de aplicação da directiva. A regra geral para este cálculo consta do artigo 11.º, A, n.º 1, a saber, tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a

1 — Língua original: inglês.

2 — 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.

tenham conferido direito à dedução, e bem assim as entregas de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.º 6 do artigo 17.º;

4. O título X da Sexta Directiva IVA contém uma lista de isenções de IVA, isto é, de entregas de bens e de prestações de serviços que são efectuadas ao comprador sem que o IVA seja aplicado à operação. O artigo 13.º estabelece as isenções aplicáveis no território do país, incluídas em duas listas. A primeira, o artigo 13.º, A, enumera as isenções gerais em benefício de certas actividades de «interesse geral». A segunda, o artigo 13.º, B, enumera uma série de isenções adicionais. A parte relevante deste artigo dispõe que:

[...]

5. O artigo 17.º da Sexta Directiva IVA diz respeito à origem e âmbito do direito dos sujeitos passivos à dedução do imposto a montante. O artigo 17.º, n.º 6, dispõe que:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. [...]

[...]

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

c) As entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo ou do n.º 3, alínea b), do artigo 28.º, quando esses bens não

6. O Conselho não estabeleceu, até hoje, regras mais precisas acerca das despesas que conferem direito à dedução que tenham interesse para o presente processo.

7. O artigo 28.º, n.º 3, alínea b), dispõe que os Estados-Membros podem, durante o período transitório de aplicação da Sexta Directiva IVA, continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F da directiva, nos termos da legislação em vigor no Estado-Membro em causa.

A Directiva 94/5

8. A Directiva 94/5³ foi adoptada por força do artigo 32.º da Sexta Directiva IVA, que dispunha que o Conselho adoptaria um regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção⁴. Esta directiva estabelece um regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades, aditando, em especial, o artigo 26.º-A à Sexta Directiva IVA.

9. Este artigo estabelece essencialmente o chamado «regime respeitante à margem» pelo qual os revendedores de bens em segunda mão, em determinadas circunstâncias podem optar, em vez de aplicarem as disposições normais relativas ao IVA. Enquanto nos termos das disposições normais relativas ao IVA o montante sobre o qual o IVA incide é a contrapartida total recebida pelo revendedor do cliente, dedu-

zido o montante de IVA correspondente a esta contrapartida, se o regime respeitante à margem for aplicado o montante sobre o qual o IVA incide é a margem de lucro. O que se segue é uma panorâmica geral das disposições mais importantes do artigo 26.º-A com relevância para o presente processo.

10. Nos termos do artigo 26.º-A, A, alínea d), entende-se por 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».

11. Nos termos do artigo 26.º-A, B, n.º 1, os Estados-Membros aplicarão às entregas de bens em segunda mão, de objectos de arte e de colecção ou de antiguidades, efectuadas por sujeitos passivos revendedores, um regime especial de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor (isto é, o «regime respeitante à margem»). O artigo 26.º-A, B, n.º 2, dispõe que este regime respeitante à margem só é aplicável quando os bens em questão tenham sido entregues ao sujeito passivo revendedor por determinadas pessoas no interior da Comunidade, ou seja :

3 — Directiva 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 Directiva 77/388/CEE - Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades (JO L 60, p. 16).

4 — Este artigo da Sexta Directiva IVA foi revogado pela Directiva 94/5/CE.

— «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.º,

13. O artigo 26.º-A, B, n.º 3, define a matéria colectável das entregas de bens ao abrigo do regime respeitante à margem como a «margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do imposto sobre o valor acrescentado correspondente à própria margem de lucro. Esta margem de lucro é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra».

ou

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

14. O artigo 26.º-A, A, alínea e), define «sujeito passivo revendedor» como «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 [...]».

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».

15. O artigo 26.º-A, B, n.º 6, estabelece que os bens entregues por um sujeito passivo revendedor ao abrigo deste regime especial não dão origem ao direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos.

12. Em cada um destes casos, o revendedor, na ausência do regime respeitante à margem, estaria obrigado a cobrar o IVA sobre a contrapartida total recebida do seu cliente mas não poderia deduzir nenhum montante de IVA.

16. O artigo 26.º-A, B, n.º 11, dispõe que para cada entrega sujeita ao regime especial de tributação em aplicação do artigo 26.º-A, B, n.ºs 2 ou 4, o sujeito passivo revendedor pode aplicar o regime normal do imposto sobre o valor acrescentado.

B — *Legislação dinamarquesa*

Disposições gerais de IVA

17. O § 4, n.º 1, ponto 1; da lei dinamarquesa do IVA (v. Decreto-Lei n.º 703 de 8 de Agosto de 2003) dispõe que «[s]erá pago imposto sobre os bens entregues e serviços prestados no território do país mediante retribuição».

18. O § 13, n.º 1, da lei dinamarquesa do IVA contém uma enunciação dos bens e serviços que estão isentos de IVA, correspondente às disposições de isenção do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva IVA.

19. O § 13, n.º 2, da lei dinamarquesa do IVA dispõe que:

«A entrega de bens que só foram usados no âmbito de actividades que estão isentas de imposto nos termos do n.º 1, ou de bens cuja aquisição ou utilização foi excluída do direito à dedução nos termos do capítulo 9, está isenta de imposto.»

20. O capítulo 9 da lei dinamarquesa do IVA contém o seguinte parágrafo relevante para o presente processo:

«§ 42. Não pode ser deduzido o imposto na aquisição em relação às actividades

[...]

7) de compra e exploração de veículos automóveis de turismo, que se destinem ao transporte de não mais de 9 pessoas (v., contudo, n.ºs 4, 6 e 7).

[...]

N.º 6. As empresas que negociam ou alugam veículos automóveis ou que exploram escolas de condução podem, independentemente do disposto no n.º 1, ponto 7, deduzir o imposto na compra para essa finalidade.»

21. O § 42, n.º 1, ponto 7) baseia-se assim na cláusula de standstill do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA que permite aos Estados-Membros manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva até à promulgação pelo Conselho de normas de harmonização relativas ao direito à dedução.

22. Assim, o efeito do § 13, n.º 2, é que, uma vez que as empresas abrangidas pelo § 42, n.º 1, ponto 7), estão excluídas do direito à dedução, elas não declaram o imposto sobre a venda de veículos abrangidos por este último parágrafo.

25. Além disso, como parte desta actividade, a Jyske Finans adquire automóveis em segunda mão com placas brancas a comerciantes e cede estes automóveis em regime de locação financeira a outros comerciantes. No termo destes contratos de locação, a Jyske Finans revende estes automóveis usados.

Disposições do IVA relativas a bens em segunda mão

23. A Dinamarca transpôs a Directiva 94/5 através dos §§ 69 a 71 da lei do IVA de 1994 (Lei n.º 375 de 18 de Maio de 1994) utilizando, para todos os efeitos relevantes para o presente processo, termos semelhantes aos da directiva.

26. O processo principal diz respeito à revenda pela Jyske Finans de 145 automóveis usados entre 1 de Janeiro de 1999 e 31 de Maio de 2001. Em todos os casos, os vendedores destes automóveis usados à Jyske Finans não declararam o IVA na venda. Nos termos do disposto no § 13, n.º 2, da lei dinamarquesa do IVA, isto deve-se ao facto de estas empresas terem previamente adquirido estes veículos sem direito à dedução do IVA a montante, ou seja, estas vendas estavam isentas de IVA.

III — Matéria de facto e tramitação processual

24. A Jyske Finans A/S (a seguir «Jyske Finans») exerce a actividade de locação financeira de veículos automóveis, para cujo exercício adquire veículos automóveis de turismo com as denominadas «placas brancas» (isto é, placas de matrículas dinamarquesas normais) a comerciantes, cedendo subsequentemente os mesmos veículos em regime de locação financeira aos mesmos comerciantes (locação financeira restitutiva [«sale and leaseback»]).

27. Em Maio de 2001, a Told-og Skatteregion Horsens (autoridade fiscal dinamarquesa) exigiu à Jyske Finans o pagamento de 2 236 413 DKK a título de IVA sobre o preço da revenda desses automóveis.

28. Em 22 de Janeiro de 2003, a Jyske Finans intentou uma acção no Vestre Landsret em que impugnava a sua dívida de IVA nesse montante com o fundamento, nomeadamente, de que violava a Sexta Directiva

IVA, na medida em que esse pagamento do IVA equivaleria a uma dupla tributação. Esta dupla tributação ocorreria visto que, embora a Jyske Finans tivesse o direito, ao abrigo do § 42, n.º 6, da lei dinamarquesa do IVA, a deduzir o IVA nas suas aquisições de automóveis em segunda mão, não poderia exercer esse direito uma vez que o IVA não tinha sido efectivamente pago sobre estes veículos pelos seus vendedores no momento da venda.

29. Neste contexto, o Vestre Landsret decidiu colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.º, B, alínea c), da Sexta Directiva IVA, conjugado com os artigos 2.º, n.º 1, e 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, deve ser interpretado no sentido de que as suas disposições obstam a que um Estado-Membro mantenha uma situação jurídica nos termos da sua lei do imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual um sujeito passivo que fez entrar no seu património uma quantidade importante de bens de investimento está sujeito a IVA na venda desses bens de investimento, contrariamente aos comerciantes de veículos automóveis usados e outras empresas que vendem veículos em segunda mão, mesmo quando o bem é adquirido a sujeitos passivos que não

declararam o imposto no preço dos bens, pelo que não foi possível deduzir o IVA na compra do bem?

2) O artigo 26.º-A, A, alínea e), da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'sujeito passivo revendedor' apenas abrange pessoas cuja actividade principal consiste na compra de bens em segunda mão quando os referidos bens são adquiridos com vista a obter lucros económicos na revenda como única ou essencial finalidade da aquisição, ou aquele conceito abrange também pessoas que normalmente vendem esses bens após o termo da locação como um elemento acessório do conjunto da actividade económica de leasing, nas circunstâncias acima descritas (no despacho de reenvio)?»

30. Em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, foram apresentadas observações escritas no presente processo por Jyske Finans, pela Nordania Finans A/S e pela BG Factoring A/S, pelo Skatteministeriet e pelo Reino da Dinamarca, pela República Helénica, pela República da Polónia e pela Comissão das Comunidades Europeias. Em 7 de Julho de 2005, realizou-se uma audiência onde apresentaram alegações todos os intervenientes acima referidos, com a excepção da República da Polónia.

IV — Análise

A — Quanto à primeira questão

31. Na sua primeira questão, o Vestre Landsret pergunta essencialmente se é contrária ao artigo 13.º, B, alínea c) da Sexta Directiva IVA uma lei nacional de IVA que dispõe que um sujeito passivo na situação da Jyske Finans — ou seja, uma sociedade de locação financeira restitutiva que revende automóveis usados — está sujeito ao IVA sobre estas vendas, mesmo não podendo deduzir o IVA a montante implícito no preço desses automóveis.

32. Como questão preliminar, observo que o Governo dinamarquês e os intervenientes no processo principal, Nordania Finans, levantaram a questão de saber se os automóveis adquiridos e cedidos em regime de locação financeira pela Jyske Finans constituem bens de investimento na acepção da Sexta Directiva IVA. Este ponto surgiu devido a um outro processo relativo a uma disposição da lei dinamarquesa do IVA a correr no Højesteret (Supremo Tribunal da Dinamarca) e resulta da redacção da primeira questão colocada pelo Vestre Landsret ao Tribunal de Justiça no presente caso⁵.

5 — Em especial, a utilização da oração «um sujeito passivo que fez entrar no seu património uma quantidade importante de bens de investimento».

33. Neste ponto, observaria que a questão não foi levantada pelo tribunal nacional no seu despacho de reenvio e nenhum outro interveniente no presente processo apresentou argumentos importantes sobre a matéria. O Tribunal de Justiça deve, por conseguinte, limitar-se a responder às questões colocadas pelo Vestre Landsret. Em especial, não pode decidir sobre a validade, ao abrigo da legislação dinamarquesa, da premissa na qual estas questões se baseiam. Não é, consequentemente, necessário nem adequado desenvolver aqui esta questão.

34. Voltando à essência da primeira questão, conforme acima colocada, o artigo 13.º, B, alínea c) estabelece a isenção do IVA em dois casos.

35. O primeiro caso diz respeito às entregas de bens «afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo ou do n.º 3, alínea b), do artigo 28.º, quando esses bens não tenham conferido direito à dedução [...]».

36. O segundo diz respeito aos bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.º 6 do artigo 17.º

37. É claro que nenhum destes casos é aplicável à revenda de automóveis em segunda mão pela Jyske Finans, por duas razões.

38. Em primeiro lugar, os bens entregues pela Jyske Finans – automóveis em segunda mão – com base na informação que nos é fornecida pelo Vestre Landsret, não são destinados a ser afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do artigo 13.º (quer seja uma actividade de interesse público ou não). Também o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), que é uma disposição transitória, não é aplicável ao presente caso. Estas entregas são assim, em princípio, tributáveis nos termos da regra geral estabelecida no artigo 2.º da directiva.

39. Em segundo lugar, o § 42, n.º 6, da lei dinamarquesa do IVA confere explicitamente à Jyske Finans, como empresa que exerce uma actividade de compra e venda ou de locação financeira de veículos automóveis, o direito à dedução do IVA cobrado sobre as aquisições efectuadas para estas finalidades. Como foi reconhecido pelo órgão jurisdicional de reenvio no seu despacho de reenvio, a razão pela qual não foi feita qualquer dedução no presente caso foi simplesmente porque não havia qualquer imposto a montante a deduzir. Isto deve-se ao facto de a Jyske Finans ter adquirido os automóveis em segunda mão a operadores económicos que não cobram IVA na venda, em conformidade com os §§ 13, n.º 2, e 42 da lei dinamarquesa do IVA.

40. Como consequência, a condição necessária para que a revenda da Jyske Finans esteja isenta de IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea c) da Sexta Directiva IVA, que exige que a Jyske Finans não tenha qualquer direito à dedução, não se encontra preenchida.

41. Daqui resulta que, qualquer que seja a leitura que se faça do regime geral do IVA estabelecido na Sexta Directiva IVA, e em especial do seu artigo 13.º, B, alínea c), a Jyske Finans está sujeita a IVA na revenda de automóveis, conforme descrito no despacho de reenvio.

42. Tal como aceita o Governo dinamarquês, este resultado significa que, uma vez que a Jyske Finans tem de pagar IVA sobre as suas vendas sem poder deduzir o IVA a montante, está sujeita a dupla tributação.

43. A Jyske Finans alega que uma tal conclusão vai contra o objectivo da Sexta Directiva IVA, na medida em que o IVA é essencialmente um imposto sobre o consumidor final, não devendo a sua carga recair sobre um operador económico da cadeia comercial que conduz a este consumidor final. Na sua opinião, o IVA deve ser neutro para todos os operadores que intervenham nesta cadeia, salvo no caso de estar prevista uma excepção explícita a este princípio na

Sexta Directiva IVA. Por esta razão, a Jyske Finans alega que a primeira questão deve ser respondida afirmativamente.

do artigo 13.º deve, em regra, ser interpretado de forma estrita⁶.

44. Não fiquei convencido com esta alegação.

45. É verdade que, conforme analiso mais adiante, quando a redacção de uma disposição da Sexta Directiva IVA pode ser objecto de diferentes interpretações, a disposição deve, sempre que possível, ser interpretada da maneira que mais eficazmente concretize os objectivos da directiva. Também é verdade que um dos objectivos da directiva é a manutenção da neutralidade fiscal entre os sujeitos passivos e que seja evitada a dupla tributação dos mesmos.

46. Não obstante, numa leitura normal, a letra do artigo 13.º, B, alínea c), exige claramente que um sujeito passivo na situação da Jyske Finans pague IVA sobre as suas entregas de automóveis por meio de revenda. Em minha opinião, não é possível interpretar este artigo de outro modo.

47. É efectivamente assim, dado que, como excepções ao regime geral do IVA da Sexta Directiva, o âmbito de aplicação das isenções

48. Em tal caso, não é possível interpretar o artigo 13.º de modo a evitar a dupla tributação de um sujeito passivo numa situação como aquela em que se encontra a Jyske Finans. O objectivo de evitar a dupla tributação não pode «sobrepôr-se» à redacção expressa de uma das disposições da directiva⁷.

49. A resposta à primeira questão colocada pelo Vestre Landsret deve ser, por conseguinte, que o artigo 13.º, B, alínea c), conjugado com os artigos 2.º, n.º 1, e 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA, não deve ser interpretado no sentido de que as suas disposições obstam a que um Estado-Membro mantenha uma situação jurídica nos termos da sua lei do imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual um sujeito passivo está sujeito a IVA na revenda de veículos em segunda mão utilizados nas suas actividades, mesmo quando esse sujeito passivo não pode deduzir o IVA pago na aquisição dos veículos pelo facto de o IVA não ter sido efectivamente pago.

6 — V., por exemplo, acórdãos de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg (C-428/02, Colect., p. I-0000), e Taksatorringen (C-8/01, Colect., p. I-13711).

7 — V., como exemplo de dupla tributação que o Tribunal de Justiça não pôde remediar, acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (C-165/88, Colect., p. 4081), que analiso mais adiante.

B — Quanto à segunda questão

50. Na sua segunda questão, o Vestre Landsret pergunta essencialmente se um sujeito passivo que revende os automóveis em segunda mão que utilizou nas suas actividades de locação financeira de automóveis pode ser considerado um «sujeito passivo revendedor», estando assim abrangido pelo regime do IVA para os bens em segunda mão estabelecido no artigo 26.º-A da Sexta Directiva IVA.

51. É pacífico, quanto aos factos do processo principal, que os automóveis em segunda mão em causa constituem «bens em segunda mão» na acepção do artigo 26.º-A, A, alínea d), e que os automóveis foram adquiridos por pessoas que se enquadram na definição estabelecida no artigo 26.º-A, B, n.º 2.

52. A questão essencial que determina, com base nos factos do processo principal, se a Jyske Finans pode aplicar o regime respeitante à margem ao cobrar o IVA é, assim, a de saber se se enquadra na definição de sujeito passivo revendedor constante do artigo 26.º-A, A, alínea e), ou seja, «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».

53. Se argumentasse unicamente com base na versão oficial inglesa da directiva, é evidente que a Jyske Finans se enquadraria no âmbito desta definição, uma vez que afectou os automóveis «às necessidades da sua empresa» («for the purposes of his undertaking»). O critério «para revenda» («with a view to resale») não constitui aparentemente, nesta versão, uma condição necessária para ser considerado um sujeito passivo revendedor.

54. No entanto, este modo de raciocínio não seria aceitável, porque as outras versões linguísticas diferem de forma decisiva da versão inglesa neste ponto.

55. Pelo contrário, algumas outras versões linguísticas do artigo 26.º-A definem um sujeito passivo revendedor como alguém que compra ou afecta às necessidades da sua empresa, ou importa *para revenda*, bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção ou antiguidades⁸. Por outras palavras, resulta claramente destas outras versões que um dos requisitos necessários para poder ser considerado um sujeito passivo revendedor é que os bens tenham sido comprados ou adquiridos com a intenção de revenda.

8 — Assim, um sujeito passivo revendedor é definido na versão em francês como «l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]», e na versão em neerlandês como «de belastingsplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]».

56. A interpretação da expressão «para revenda» é, por conseguinte, crucial para a análise da segunda questão do Vestre Landsret.

57. Tal como se indica no despacho de reenvio, esta expressão, lida de forma corrente, é susceptível de diversas interpretações possíveis no contexto dos factos em causa no processo principal. Em especial, seria possível concebê-la no sentido de que se aplica a sujeitos passivos que adquirem automóveis em segunda mão quando:

- a actividade principal do sujeito passivo é a (compra e) revenda de automóveis em segunda mão;
- a actividade principal do sujeito passivo é a (compra e) revenda de automóveis em segunda mão, e os automóveis em causa tenham sido adquiridos com o único objectivo de serem revendidos; ou
- no momento da compra, o sujeito passivo tinha a intenção de revender os automóveis mais tarde, após os ter primeiro utilizado para as necessidades da sua empresa.

58. Não há nenhuma indicação de que, ao adoptar a Directiva 94/5, o legislador comunitário tenha manifestado uma opinião ou indicado expressamente qual destas interpretações é a correcta e se o conceito de «sujeito passivo revendedor» é aplicável a factos como os do caso em apreço.

59. Com efeito, como observei nas minhas conclusões apresentadas no processo França/Parlamento e Conselho, é inerente à natureza da legislação que o legislador não pode antecipar e prever na sua redacção todas as aplicações factuais possíveis de um acto legislativo⁹. Isto seria não só impraticável como, além do mais, impossível. Em matéria comercial e fiscal, por exemplo, o legislador não pode evidentemente antecipar e prever expressamente todos os possíveis modelos de negócio ou formas de organização comercial, que continuamente evoluem.

60. Como consequência, cabe ao Tribunal de Justiça indicar, dentro dos limites da letra do artigo 26.º-A, qual das interpretações possíveis melhor corresponde à finalidade do regime especial aplicável aos bens em segunda mão e qual a que melhor concretiza, assim, a intenção do legislador comunitário.

⁹ — N.ºs 74 e 75 das conclusões apresentadas em 17 de Março de 2004 (acórdão de 24 de Maio de 2005, C-244/03, Colect., p. I-0000).

61. De acordo com o preâmbulo da Directiva 94/5, esta finalidade tem essencialmente duas vertentes, ou seja:

- evitar a dupla tributação, e

- evitar as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.

62. Assim, o preâmbulo salienta a necessidade de adopção de uma «regulamentação comunitária destinada a evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos» e observa que «o Tribunal de Justiça já em diversos acórdãos verificou a necessidade de uma certa harmonização a fim de evitar a dupla tributação no comércio intracomunitário»¹⁰.

63. O preâmbulo sublinha ainda a necessidade de evitar «regimes (de IVA) muito diferentes que estão na origem de distorções de concorrência e de desvios de tráfego tanto no interior dos Estados-Membros como entre estes»¹¹.

64. Estas finalidades foram assinaladas mais recentemente pela advogada-geral C. Stix-Hackl nas suas conclusões no processo Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket¹². Este processo dizia respeito à possível aplicação da Directiva 94/5 a um cavalo comprado a um particular, adestrado e a seguir revendido como cavalo de sela. Ao concluir que a directiva era aplicável, a advogada-geral observou que esse resultado era compatível com os objectivos de evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência prosseguidos pelo artigo 26.º-A:

«[O] objectivo do artigo 26.º-A da Sexta Directiva e a intenção do legislador comunitário, tal como decorre da Directiva 94/5, que introduz esta disposição específica, é precisamente evitar esta situação»¹³.

65. O Tribunal de Justiça concordou expressamente com a advogada-geral nesta questão, rejeitando uma interpretação restritiva dos termos relevantes que constam da definição de bens em segunda mão do artigo 26.º-A com fundamento em que:

«[...] excluir essas entregas do regime especial aplicável aos bens em segunda mão

10 — Preâmbulo, terceiro e quinto considerandos.

11 — Preâmbulo, segundo considerando.

12 — Conclusões apresentadas em 10 de Julho de 2003, Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket (acórdão de 1 de Abril de 2004, C-320/02, Colect., p. I-3509).

13 — *Ibidem*, n.ºs 60 e 61. V., também, as conclusões apresentadas em 24 de Fevereiro de 2005 pela advogada-geral J. Kokott no processo Comissão/Reino Unido (C-305/03, ainda não publicadas na Colectânea, n.º 59) e, sobre as circunstâncias das propostas da Comissão que deram finalmente origem à Directiva 94/5, acórdão de 10 de Julho de 1985, Comissão/Paises Baixos (16/84, Recueil, p. 2355).

opõe-se à intenção declarada do legislador de evitar a dupla tributação»¹⁴.

66. Esta finalidade está claramente subjacente, por exemplo, à definição constante do artigo 26.º-A, B, n.º 2, dos vendedores a quem um revendedor deve ter comprado bens em segunda mão para estar abrangido pelo regime do artigo 26.º-A. Conforme já observei, em todos os casos, na ausência de um regime respeitante à margem, o revendedor estaria obrigado a cobrar o IVA sobre a totalidade da contrapartida recebida, mas não poderia deduzir qualquer quantia de IVA pago a montante.

67. Consequentemente, nos casos em que são possíveis várias interpretações plausíveis do artigo 26.º-A, é a interpretação que melhor concretiza a finalidade de evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência que deve ser preferida.

68. Voltando às três possíveis interpretações do conceito de «sujeito passivo revendedor» que resumi acima, é pacífico que a finalidade de evitar a dupla tributação seria mais bem concretizada através da adopção da mais ampla destas interpretações, isto é, a interpretação que abrangeria os sujeitos passivos que compram automóveis em segunda mão com a intenção de os revender mais tarde.

69. Tal como foi observado pelo órgão jurisdicional de reenvio, se a Jyske Finans tivesse o direito de aplicar o regime respeitante à margem ao calcular o montante sobre o qual é cobrado o IVA, a dupla tributação seria minimizada, se não mesmo eliminada. Com efeito, devido à amortização do valor dos automóveis, no momento da revenda só deve provavelmente existir um pequeno lucro, se é que existe algum, sobre o qual o IVA poderia ser aplicado.

70. Ao invés, a adopção de qualquer das outras interpretações que determinei acima — que exigem que a actividade principal de um sujeito passivo seja a de (compra e) revenda de automóveis em segunda mão, e que os automóveis em causa tenham sido adquiridos com o único objectivo de serem revendidos — excluiria sujeitos passivos como a Jyske Finans do âmbito de aplicação do artigo 26.º-A. Conforme indicado pelo Vestre Landsret no despacho de reenvio, isto conduziria a uma dupla tributação na revenda dos automóveis em segunda mão em causa, uma vez que os automóveis seriam de novo tributados na totalidade na revenda, sem qualquer direito à dedução por parte do revendedor.

71. Além disso, se sujeitos passivos na situação da Jyske Finans não estivessem abrangidos pelo regime especial aplicável aos bens em segunda mão estabelecido no artigo 26.º-A, isto conduziria a uma distorção da concorrência no sector da revenda de veículos automóveis em segunda mão. Uma vez que sujeitos passivos como a Jyske Finans estariam obrigados a repercutir a carga do IVA nos compradores por meio de preços de revenda mais elevados, os revendedores de automóveis em segunda mão cuja actividade principal consiste na revenda de automóveis

14 — Acórdão de 1 de Abril de 2004, Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket (C-320/02, Collect., p. I-3509, n.º 25).

beneficiariam de uma vantagem concorrencial neste sector por estarem abrangidos pelo artigo 26.º-A. O interesse da neutralidade fiscal entre sujeitos passivos também milita, assim, a favor da interpretação do artigo 26.º-A no sentido de que o mesmo é aplicável a operadores na situação da Jyske Finans¹⁵.

72. Acrescentaria que não fiquei convencido pela afirmação do Governo dinamarquês de que existe pouca ou nenhuma possibilidade de substituição entre as vendas efectuadas por revendedores puros de automóveis em segunda mão, por um lado, e de sociedades de locação financeira restitutiva, como a Jyske Finans, por outro.

73. Em qualquer caso, não me parece claro como pode ser feita uma distinção prática em todos os casos entre os sujeitos passivos cuja actividade «principal» consiste na revenda de bens em segunda mão (por exemplo, revendedores de automóveis usados), e aqueles, como a Jyske Finans, que utilizam esses bens para outras actividades (neste caso, a locação financeira) para além da revenda.

74. No presente caso, por exemplo, parece resultar do despacho de reenvio, assim como

das alegações da Jyske Finans, que a revenda de automóveis constitui uma parte integrante do seu plano de negócios. Assim, os seus contratos de aluguer de veículos são celebrados por um determinado período de tempo, prevendo-se expressamente a revenda no termo do contrato (embora sujeita a certas condições). Além disto, a Jyske Finans calcula a prestação mensal fixa de leasing baseada no saldo do montante inicialmente pago pelo automóvel, deduzido o preço provável de revenda do automóvel. Consequentemente, parece-me evidente que a revenda dos automóveis pode ser considerada uma finalidade da Jyske Finans, apesar de não ser a única, no momento da sua compra.

75. Por todas estas razões, não concordo com o argumento do Governo dinamarquês de que o conceito constante do artigo 26.º-A de «sujeito passivo revendedor» deve ser interpretado no sentido de se referir apenas a empresas cuja actividade principal consiste na compra e venda de bens em segunda mão, cuja finalidade essencial ao comprar esses bens é a de obter lucro com a revenda. Assim como também não aceito o argumento do Governo polaco de que se deve adoptar uma interpretação tão estrita pelo facto de o regime especial aplicável aos bens em segunda mão constante do artigo 26.º-A constituir uma excepção ao regime geral do IVA para bens e serviços.

15 — Saliento que a Comissão (Direcção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira), numa resposta de 20 de Dezembro de 2002 à Associação de Sociedades Financeiras Dinamarquesas, afirmou que não havia nada na definição de «sujeito passivo revendedor», constante do artigo 26.º-A, A, alínea e), que permitisse limitar esse regime aos sujeitos passivos que exercem, exclusiva ou principalmente, a actividade de compra e venda de bens em segunda mão.

76. Daqui decorre que o conceito de «sujeito passivo revendedor» deve, na minha opinião, ser interpretado no sentido de que inclui os sujeitos passivos que compram automóveis em segunda mão com a intenção de revender estes automóveis mais tarde, mesmo que esta revenda não constitua o objectivo único ou principal da compra.

77. Na sua argumentação contra esta conclusão, o Governo dinamarquês levanta duas questões adicionais.

78. Em primeiro lugar, invoca determinadas observações feitas pelo advogado-geral A. Saggio nas suas conclusões no processo Bakcsi¹⁶. Este processo não dizia directamente respeito ao artigo 26.º-A. Pelo contrário, na parte invocada pelo Governo dinamarquês, suscitou a questão geral da sujeição ao IVA, por força dos princípios do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, de um sujeito passivo que adquiriu bens a um particular para a sua empresa, sem direito a dedução do imposto pago a montante, e subsequentemente os alienou. A questão essencial dizia respeito à distinção, para efeitos de dedução do IVA, entre a afectação (parcial) de bens ao património profissional e a retirada desses bens do património profissional.

79. Ao concluir que um sujeito passivo que optou por incorporar um bem no seu património profissional deve estar sujeito ao IVA na sua totalidade, se se enquadrar meramente no âmbito dos princípios gerais do artigo 2.º, n.º 1, o advogado-geral observou que, na sua opinião, o artigo 26.º-A não era aplicável. Acrescentou que «[o] regime [do artigo 26.º-A] é reservado exclusivamente aos «sujeitos passivos revendedores», isto é, aos que praticam a compra e venda de bens em segunda mão enquanto actividade principal»¹⁷.

80. Esta passagem não é suficiente, na minha opinião, para alterar a força da conclusão anterior de que os sujeitos passivos, como a Jyske Finans, se enquadram no conceito de «sujeito passivo revendedor», pelas seguintes razões.

81. Para começar, a observação constituía claramente um *obiter dictum* deste processo, que, conforme acima mencionado, se referia a uma questão muito diferente. Não existe qualquer indicação de que tenham sido apresentados argumentos importantes no Tribunal de Justiça sobre a necessidade de que, para a aplicação do artigo 26.º-A, a revenda constitua a única ou principal actividade de um sujeito passivo (por oposição a uma actividade importante mas acessória do sujeito passivo).

16 — Conclusões apresentadas em 13 de Abril de 2000 (acórdão de 8 de Março de 2001, C-415/98, Colect., p. I-1831).

17 — *Ibidem*, n.º 34.

82. Além do mais, o Tribunal de Justiça no seu acórdão não se referiu a este *dictum* nem considerou expressamente a possível aplicação do regime constante do artigo 26.º-A.

ainda atingido e é impossível encontrar no sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, tal como o mesmo existe actualmente, os fundamentos necessários à definição e à fixação de modalidades de aplicação de um regime comum de tributação que, no domínio do comércio dos bens em segunda mão, permita evitar duplas tributações»¹⁸.

83. Em segundo lugar, o Governo dinamarquês invoca o acórdão do Tribunal de Justiça no processo ORO, e, em especial, a declaração do Tribunal de que:

«Considerado no seu conjunto, o regime comunitário do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 99.º e 100.º do Tratado. Como declarado várias vezes pelo Tribunal, esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas directivas e, nomeadamente, pela Sexta Directiva, só é ainda uma harmonização parcial.

84. No entender do Governo dinamarquês, este raciocínio é aplicável de modo semelhante ao caso em apreço. O facto de a Jyske Finans, na sua interpretação da expressão «sujeito passivo revendedor», estar sujeita a dupla tributação é, segundo aquele governo, devido a uma simples lacuna no regime actual do IVA, que decorre do actual estado, apenas parcial, de harmonização.

É um facto que esta harmonização tem, nomeadamente, por objecto excluir as duplas tributações sendo inerente ao mecanismo do IVA a dedução, em cada estádio, do imposto que onerou uma operação a montante.

85. Neste ponto, basta referir que, embora o processo ORO dissesse efectivamente respeito ao tratamento fiscal dos bens em segunda mão, foi decidido antes da entrada em vigor do regime especial constante do artigo 26.º-A. Consequentemente, o Tribunal de Justiça foi incumbido não da interpretação do âmbito de aplicação de um regime especial de IVA prévio, mas da questão de saber se a existência de uma dupla tributação, como consequência de uma legislação nacional de IVA aplicável nesse caso, era em si mesma contrária aos princípios gerais da Sexta Directiva. O raciocínio do Tribunal de Justiça não é, portanto, conclusivo para o caso em apreço.

Mas este objectivo não foi, como resulta dos termos do artigo 32.º da Sexta Directiva,

18 — Acórdão ORO (já referido na nota 7 *supra*, n.ºs 21 a 23).

86. A resposta à segunda questão deve, por conseguinte, ser que o conceito de «sujeito passivo revendedor» nos termos do artigo 26.º-A, A, alínea e), da Sexta Directiva IVA não deve ser interpretado no sentido de se referir apenas a um sujeito passivo cuja actividade principal consiste na compra e venda de bens em segunda mão nos casos em que esses bens são adquiridos com o único ou principal objectivo de obter lucro com a sua revenda. Ao invés, o conceito abrange uma pessoa que, no momento da compra, tinha a intenção de revender os automóveis mais tarde, após os ter primeiro utilizado para as necessidades da sua empresa.

V — Conclusão

87. Pelas razões precedentes, sou de opinião que o Tribunal de Justiça deve dar a seguinte resposta às questões colocadas pelo Vestre Landsret:

- «1) O artigo 13.º, B, alínea c), conjugado com os artigos 2.º, n.º 1, e 11.º, A, n.º 1, alínea 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 ('Sexta Directiva IVA'), não deve ser interpretado no sentido de que as suas disposições obstam a que um Estado-Membro mantenha uma situação jurídica nos termos da sua lei do imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual um sujeito passivo está sujeito a IVA na revenda de veículos em segunda mão utilizados nas suas actividades, mesmo quando esse sujeito passivo não pode deduzir o IVA pago na aquisição dos veículos pelo facto de o IVA não ter sido efectivamente pago.
- 2) A expressão 'sujeito passivo revendedor' constante do artigo 26.º-A, A, alínea e), da Sexta Directiva IVA abrange o sujeito passivo que, no momento da compra, tinha a intenção de revender os automóveis mais tarde, após os ter primeiro utilizado para as necessidades da sua empresa.»