



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

13 de junho de 2013*

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 199.º, n.º 1, alínea g) — Processo de insolvência voluntária — Devedor do imposto — Sujeito passivo destinatário de determinadas operações — Conceito de ‘processo de venda coerciva’»

No processo C-125/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Granada (Espanha), por despacho de 24 de fevereiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de março de 2012, no processo

Promociones y Construcciones BJ 200 SL,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: M. Berger, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator) e E. Levits, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Promociones y Construcciones BJ 200 SL, por B. S. Sánchez Pozo, procuradora, assistida por E. Osuna Martínez, advogado,
- em representação de I. Alba Muñoz, advogado, agindo na qualidade de administrador judicial da Promociones y Construcciones BJ 200 SL, pelo próprio,
- em representação do Governo espanhol, por N. Díaz Abad, na qualidade de agente,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,
- em representação de la Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, na qualidade de agente,

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

profere o presente

* Língua do processo: espanhol.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), 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).
- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um processo de insolvência voluntária da Promociones y Construcciones BJ 200 SL (a seguir «Promociones y Construcciones»), em cuja pendência a venda de dois imóveis de que essa sociedade era proprietária deu origem à aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O considerando 42 da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«Em determinados casos específicos, os Estados-Membros deverão poder designar o destinatário das entregas de bens ou das prestações de serviços como sendo o devedor do imposto. Esta medida permitir-lhes-á simplificar as regras e lutar contra a fraude e evasão fiscais verificadas em determinados setores ou em certos tipos de operações.»
- 4 O artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 dispõe que os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das operações de entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.

Direito espanhol

- 5 O artigo 84.º, n.º 1, da Lei 37/1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 28 de dezembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247), conforme alterada pela Lei 38/2011 relativa à alteração da Lei 22/2003, de 9 de julho de 2003, sobre o processo de insolvência (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal), de 10 de outubro de 2011 (BOE n.º 245, de 11 de outubro de 2011, p. 106745), tem o seguinte teor:

«Estão sujeitos a imposto:1. As pessoas singulares ou coletivas que sejam empresas ou profissionais que efetuam entregas de bens ou de prestações de serviços sujeitos ao imposto, sem prejuízo das disposições seguintes.2 As empresas ou profissionais a favor dos quais são efetuadas as operações sujeitas a imposto, nos casos a seguir enumerados:

[...]

- e) quando se trate de entregas de bens imóveis efetuadas em resultado de um processo de insolvência.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 6 Por despacho de 22 de fevereiro de 2010, a Promociones y Construcciones foi declarada insolvente e o processo de insolvência voluntária («proceso concursal voluntario») correspondente foi iniciado.

- 7 Na fase comum do processo, o administrador judicial informou o tribunal de reenvio e os credores do ativo e do passivo da Promociones y Construcciones.
- 8 Surgiu então a oportunidade de venda de dois imóveis dessa sociedade. Em 31 de janeiro de 2012, a sociedade pediu, mediante parecer favorável do administrador judicial e com o acordo do adquirente, Banesto SA, a autorização para realizar esta venda nos termos da Lei 22/2003 sobre o processo de insolvência (Ley 22/2003, Concursal), de 9 de julho de 2003 (BOE n.º 164, de 10 de julho de 2003, p. 26905).
- 9 Por despacho de 1 de fevereiro de 2012, que se tornou definitivo, o Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Granada declarou que a venda era oportuna e favorável aos interesses dos credores e autorizou-a.
- 10 A autorização de venda, inerente à atividade comercial da Promociones y Construcciones, deu origem ao facto gerador de IVA e, por consequência, à obrigação de pagar o montante correspondente à Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agência Nacional da Administração Tributária).
- 11 O tribunal de reenvio suscita dúvidas sobre a determinação do destinatário desta obrigação fiscal, ou seja, se é a sociedade Promociones y Construcciones ou o adquirente dos imóveis. O tribunal de reenvio considera que esta questão é pertinente para os efeitos da determinação exata das condições em que a venda autorizada deve ser efetuada.
- 12 Foi nestas condições que o Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Granada decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1) O artigo 199.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva [2006/112], ao determinar que ‘[o]s Estados Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações: [...] g) Entrega de um bem móvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva’, quando se trate de um processo judicial com origem na declaração de insolvência do referido devedor, deve ser interpretado na aceção de que apenas se refere às alienações que decorram estritamente da própria natureza liquidatória do processo ou da fase de liquidação em que o processo eventualmente se encontre, de modo que a alienação dos referidos imóveis ocorra como consequência da liquidação global do seu património ou, dado que um processo de insolvência pode terminar, entre outras opções, com a liquidação da empresa declarada insolvente, abrange também qualquer alienação de bens imóveis efetuada pelo insolvente no decurso de um processo de insolvência?
 - 2) O artigo 199.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva [2006/112] deve ser interpretado no sentido de que o ‘processo de venda coerciva’ a que se refere inclui um processo de insolvência no qual se efetuou, fora de qualquer fase de liquidação obrigatória do seu património e por meras razões de oportunidade, uma venda voluntária de algum ou alguns dos seus bens ou, pelo contrário, só se refere às vendas judiciais destinadas a liquidar os bens do insolvente?
 - 3) Neste último caso, se o artigo 199.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva [2006/112] se referir estritamente às vendas judiciais destinadas a liquidar os bens do insolvente, o preceito indicado pode ser interpretado no sentido de não abranger a inversão da posição do sujeito passivo do IVA em qualquer alienação de um imóvel por um insolvente, por razões de oportunidade, em proveito da massa insolvente e independentemente de qualquer processo de liquidação global dos seus bens, afastando-se assim a aplicação de uma lei nacional que generalizou a aplicação da hipótese prevista no artigo 199.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva 2006/2012 a situações que este preceito não abrange?»

Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

- 13 O Governo espanhol contesta a admissibilidade das questões prejudiciais em diversos aspetos. Em primeiro lugar, o tribunal de reenvio não teria competência para apresentar ao Tribunal de Justiça questões prejudiciais relativas a uma norma cuja interpretação caberia exclusivamente aos tribunais administrativos. Em segundo lugar, essas questões seriam hipotéticas e não teriam ligação com o objeto do litígio do processo principal, na medida em que dizem respeito a uma relação de direito fiscal entre o adquirente do imóvel e a Administração Fiscal, e seriam, portanto, alheias ao processo de insolvência. Finalmente, a decisão de reenvio estaria viciada por falta de fundamentação no que se refere às razões pelas quais a resposta às questões seria necessária para que o tribunal de reenvio possa proferir a sua sentença.
- 14 Quanto ao primeiro argumento, baseado na falta de competência do tribunal de reenvio, cabe recordar que não compete ao Tribunal de Justiça verificar se a decisão de reenvio foi tomada em conformidade com as regras nacionais de organização e de processo judiciais (v. acórdãos de 11 de julho de 1996, SFEI e o., C-39/94, Colet., p. I-3547, n.º 24, e de 1 de dezembro de 2005, Burtscher, C-213/04, Colet., p. I-10309, n.º 30).
- 15 Além disso, de acordo com a jurisprudência assente, compete exclusivamente ao juiz nacional, que é chamado a conhecer do litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a proferir, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial, para poder proferir a sua decisão, como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, quando as questões colocadas tenham por objeto a interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., em especial, acórdão de 19 de julho de 2012, Garkalns, C-470/11, n.º 17 e jurisprudência referida). As questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência (acórdão Garkalns, já referido, n.º 18).
- 16 No que se refere ao segundo argumento, relativo ao carácter hipotético das questões prejudiciais, é forçoso constatar que tal argumento é destituído de pertinência. Com efeito, por um lado, assenta na premissa de que cabe ao adquirente dos imóveis pagar o IVA. Ora, o objeto das questões é precisamente o de saber quem é o devedor do IVA no âmbito de um processo de insolvência: a sociedade insolvente, que vendeu os bens imóveis, ou o comprador. Por outro lado, como, aliás, salienta o tribunal de reenvio no despacho de reenvio, as questões prejudiciais são pertinentes para efeitos da determinação exata das condições em que a venda autorizada deve ser efetuada.
- 17 Quanto ao terceiro argumento, baseado na falta de fundamentação do despacho de reenvio, há que constatar que deve ser igualmente afastado. Com efeito, resulta do despacho de reenvio que a autorização de venda dos bens imóveis dada pelo tribunal de reenvio deu origem ao facto gerador do IVA e, por consequência, à obrigação de pagamento do montante correspondente às autoridades fiscais. Tendo o tribunal de reenvio tido dúvidas quanto à determinação do devedor deste imposto, decidiu suspender a execução da autorização concedida e colocar ao Tribunal de Justiça as presentes questões prejudiciais.
- 18 Das considerações que precedem resulta que as questões prejudiciais são admissíveis.

Quanto às questões prejudiciais

- 19 Com as suas duas primeiras questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que qualquer venda de um bem imóvel realizada pelo devedor no decurso de um

processo de insolvência é abrangida pelo conceito de «processo de venda coerciva», incluindo-se neste a sua primeira fase que não tem natureza liquidatória e em que a venda é realizada por acordo entre partes.

- 20 Nos termos do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das operações de entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.
- 21 Em primeiro lugar, há que salientar que embora a versão espanhola da diretiva utilize o termo «liquidação» (liquidación), a análise de diferentes versões linguísticas indica que a expressão mais utilizada é «processo de venda coerciva» (a saber, na versão checa «řízení o nuceném prodeji», na versão alemã «Zwangsversteigerungsverfahren», na versão inglesa «compulsory sale procedure», na versão lituana «priverstinio pardavimo», na versão maltesa «procedura ta' bejgh obbligatorju», na versão portuguesa «um processo de venda coerciva» e na versão eslovaca «konanie o nútenom predaji»). Este conceito tem um âmbito de aplicação mas vasto que o de liquidação propriamente dita.
- 22 Segundo jurisprudência assente, a formulação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única para a interpretação dessa disposição, nem ser-lhe atribuído caráter prioritário em relação a outras versões linguísticas. Tal abordagem seria incompatível com a exigência de aplicação uniforme do direito da União. Em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v. acórdãos de 12 de novembro de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Colet., p. I-7053, n.º 16, e de 25 de março de 2010, *Helmut Müller*, C-451/08, Colet., p. I-2673, n.º 38).
- 23 Em primeiro lugar, no que respeita à economia geral do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, cumpre salientar que esta disposição constitui uma exceção ao princípio reafirmado no artigo 193.º desta diretiva, segundo o qual o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis. O artigo 199.º permite aos Estados-Membros recorrer, nas situações indicadas no n.º 1, alíneas a) a g), ao mecanismo de autoliquidação, em virtude do qual o devedor de IVA é o sujeito passivo destinatário da operação sujeita a IVA.
- 24 Como indicaram a Comissão e o Governo húngaro nas suas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, a disposição do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 foi introduzida pela primeira vez no texto da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), pela Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO L 221, p. 9).
- 25 Como resulta do seu considerando 1, o objetivo da Diretiva 2006/69 é o de permitir a todos os Estados-Membros aplicarem medidas derogatórias que tinham sido autorizadas a alguns Estados-Membros e que visavam a luta contra a fraude e a evasão fiscais.
- 26 As derrogações que inspiraram a redação do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 eram justificadas pelo facto de o devedor, nos casos objeto das derrogações, não poder, na maioria das vezes, pagar o IVA faturado devido às dificuldades financeiras com que se defrontava.
- 27 Importa ainda salientar que, embora o artigo 21.º, n.º 2, na versão constante do artigo 28.º-G, alínea c), vii), da Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2006/69, se refira a «um processo de venda coerciva», a proposta inicial da Diretiva do Conselho que alterou a Diretiva 77/388 no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar

contra a fraude e evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações [COM (2005) 89 final] mencionava um conceito mais restritivo, a saber, o de «liquidação judicial». A intenção do legislador não era, portanto, limitar a aplicação do mecanismo de autoliquidação aos processos de liquidação dos ativos do devedor, *stricto sensu*, mas dar-lhe um âmbito de aplicação mais amplo.

- 28 No que toca, em segundo lugar, ao objetivo prosseguido pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, há que salientar que, segundo o considerando 42 desta diretiva, os Estados-Membros devem estar em condições de recorrer ao mecanismo da autoliquidação em determinados setores ou em certos tipos de operações, a fim de simplificarem as regras e de lutarem contra a fraude e a evasão fiscais. Esta disposição permite às autoridades fiscais cobrar o IVA aplicado às operações em causa, quando a capacidade do devedor para solver as suas obrigações de IVA estiver comprometida.
- 29 Uma vez que a capacidade do devedor para pagar à Administração Fiscal o IVA faturado sobre a venda de um bem imóvel fica posta em causa com a instauração de um processo de insolvência, o qual foi desencadeado com a declaração de insolvência desse devedor, a aplicação do regime de autoliquidação não se pode limitar às transmissões de bens imóveis realizadas no quadro de um processo de liquidação do património do devedor insolvente. O facto de este ser obrigado a vender os referidos bens no quadro de um processo de insolvência que não tem efeitos de liquidação do património, como o que está em causa no processo principal, que tem o objetivo de satisfazer os credores ou de restabelecer a atividade económica ou profissional do devedor, é suficiente para recorrer ao regime da autoliquidação.
- 30 Daqui resulta que o mecanismo da autoliquidação pode aplicar-se à venda de um bem imóvel realizada pelo devedor de um crédito executório no quadro de qualquer processo de insolvência, quer tenha natureza liquidatória ou não, desde que essa venda seja necessária para satisfazer os credores ou reiniciar a atividade económica ou profissional do devedor.
- 31 É certo que o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 é uma exceção ao regime normal desta diretiva e deve, portanto, ser interpretado estritamente, em conformidade com jurisprudência constante. Contudo, cumpre salientar que essa interpretação estrita não pode levar a que essa disposição fique privada dos seus efeitos (v. acórdão de 13 de dezembro de 2012, BLV Wohn-und Gewerbebau, C-395/11, n.º 33 e jurisprudência referida). Ora, limitar a aplicação do mecanismo da autoliquidação à venda do bem imóvel realizada no decurso de um processo de liquidação dos ativos do devedor não contribuiria para a plena realização do objetivo prosseguido, pois o risco de evasão e de fraude fiscais existe a partir do momento em que o devedor foi declarado insolvente.
- 32 Por conseguinte, há que responder à primeira e segunda questões que o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que qualquer venda de um bem imóvel realizada por um devedor de um crédito executivo, efetuada não apenas no quadro de um processo de liquidação do património do devedor mas também no quadro de um processo de insolvência anterior a esse processo de liquidação, é abrangida pelo conceito de venda coerciva, desde que essa venda seja necessária para satisfazer os credores ou reiniciar a atividade económica ou profissional do devedor.
- 33 Tendo em conta a resposta dada à primeira e à segunda questão, não há que responder à terceira.

Quanto às despesas

- 34 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o tribunal 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que qualquer venda de um bem imóvel realizada por um devedor de um crédito executivo, efetuada não apenas no quadro de um processo de liquidação do património do devedor mas também no quadro de um processo de insolvência anterior a esse processo de liquidação, é abrangida pelo conceito de venda coerciva, desde que essa venda seja necessária para satisfazer os credores ou reiniciar a atividade económica ou profissional do devedor.

Assinaturas