



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 13 de setembro de 2018¹

Processo C-264/17

**Harry Mensing
contra
Finanzamt Hamm**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Impostos — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 314.º e 316.º — Regimes especiais — Sujeitos passivos revendedores — Regime da margem de lucro — Entrega de objetos de arte pelos autores ou seus sucessores — Operações intracomunitárias — Direito à dedução do imposto pago a montante»

Introdução

1. Caso o objeto de uma operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) seja um bem em cujo preço já está incluído, sem possibilidade de dedução, o IVA pago a montante nas fases anteriores da cadeia comercial, como é frequentemente o caso de bens que entram novamente no mercado, tais como objetos de arte, o mecanismo normal de tributação não garante a observância do princípio fundamental desse imposto que é o princípio da sua neutralidade para os sujeitos passivos. Por este motivo, o legislador da União introduziu um regime especial de tributação que apenas permite incluir no imposto a margem do sujeito passivo, isto é, o valor acrescentado produzido numa dada fase da cadeia comercial. Contudo, ainda que as disposições pertinentes do direito da União apreciadas isoladamente pareçam perfeitamente claras, a sua aplicação conjugada nem sempre conduz à realização do objetivo prosseguido. Mas será isto motivo suficiente para não aplicar de todo estas disposições em determinadas situações? O Tribunal de Justiça deverá responder a esta questão no presente processo.

¹ Língua original: polaco.

Quadro jurídico

Direito da União

2. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado²:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

- a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:
 - i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º;

[...]

- d) As importações de bens.»

3. O artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva define entrega de bens como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

4. Por sua vez, a definição de aquisição intracomunitária de bens está contida no artigo 20.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, segundo o qual:

«Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.»

5. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

² JO 2006, L 347, p. 1, conforme alterada pela Diretiva 2013/61/UE do Conselho, de 17 de dezembro de 2013 (JO 2013, L 353, p. 5; a seguir «Diretiva 2006/112»).

6. O artigo 168.º desta diretiva dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade como artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

[...]

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

7. Segundo o artigo 169.º, alínea b), da Diretiva 2006/112:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

[...]

b) Operações isentas em conformidade com os artigos 138.º [...]»

8. O capítulo 4 do título XII da Diretiva 2006/112 estabelece os regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades. Nos termos do artigo 311.º, n.º 1, pontos 2 e 5, desta diretiva,

«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;

[...]»

9. A subsecção 1 da secção 2 deste capítulo da Diretiva 2006/112 estabelece o regime da margem de lucro para os sujeitos passivos revendedores. Os artigos 312.º a 317.º e o artigo 319.º da diretiva dispõem:

«Artigo 312.º

Para efeitos da presente subsecção, entende-se por:

- 1) “Preço de venda”, tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.º;
- 2) “Preço de compra”, tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.

Artigo 313.º

1. Os Estados-Membros aplicam às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas por sujeitos passivos revendedores, um regime especial de tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, em conformidade com o disposto na presente subsecção.

[...]

Artigo 314.º

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 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.

Artigo 315.º

O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro.

A margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra.

Artigo 316.º

1. 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.

[...]

Artigo 317.º

Quando um sujeito passivo revendedor exerça a opção prevista no artigo 316.º, o valor tributável é determinado em conformidade com o artigo 315.º

No que se refere às entregas de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades que o sujeito passivo revendedor tenha ele próprio importado, o preço de compra a ter em conta para o cálculo da margem de lucro é igual ao valor tributável na importação, determinado em conformidade com os artigos 85.º a 89.º, acrescido do IVA devido ou pago na importação.

[...]

Artigo 319.º

Relativamente a cada entrega sujeita ao regime da margem de lucro, o sujeito passivo revendedor pode aplicar o regime normal do IVA.»

10. As regras para a aplicação aos sujeitos passivos revendedores do direito à dedução do IVA pago a montante estão estabelecidas nos artigos 320.º a 322.º da Diretiva 2006/112. Dispõem o seguinte:

«Artigo 320.º

1. Quando o sujeito passivo revendedor aplique o regime normal do IVA à entrega de um objeto de arte ou de coleção ou de uma antiguidade que ele próprio tenha importado, tem direito a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago na importação desse bem.

Quando o sujeito passivo revendedor aplique o regime normal do IVA à entrega de um objeto de arte que lhe tenha sido entregue pelo autor ou pelos seus sucessores, ou por sujeitos passivos que não sejam sujeitos passivos revendedores, tem direito a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago pelo objeto de arte que lhe tiver sido entregue.

[...]

Artigo 322.º

Na medida em que os bens sejam utilizados para fins das suas entregas sujeitas ao regime da margem de lucro, o sujeito passivo revendedor não pode deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O IVA devido ou pago pelos objetos de arte e de coleção ou pelas antiguidades que ele próprio tenha importado;
- b) O IVA devido ou pago pelos objetos de arte que lhe tenham sido ou venham a ser entregues pelo autor ou pelos seus sucessores;
- c) O IVA devido ou pago pelos objetos de arte que lhe tenham sido ou venham a ser entregues por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor.»

11. Por último, segundo o artigo 342.º da referida diretiva:

«Os Estados-Membros podem tomar medidas relativas ao direito à dedução do IVA a fim de evitar que os sujeitos passivos revendedores abrangidos por um dos regimes previstos na secção 2 beneficiem de vantagens injustificadas ou sofram prejuízos injustificados.»

Direito alemão

12. O regime da margem de lucro para sujeitos passivos revendedores foi transposto para o direito alemão pelo § 25a da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»). Esta disposição prevê, em especial, o seguinte:

«(1) As entregas na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, de bens móveis corpóreos são tributadas nos termos das disposições seguintes (regime da margem de lucro), caso se encontrem preenchidos os seguintes requisitos:

1. O empresário é um revendedor. Considera-se revendedor quem comercializa profissionalmente bens móveis corpóreos ou procede à sua venda em leilão em nome próprio.
2. Os objetos foram entregues ao revendedor no território da Comunidade. Relativamente a essas entregas:
 - a) não era devido imposto sobre o volume de negócios ou este não foi cobrado nos termos do § 19, n.º 1,
 - ou
 - b) foi aplicado o regime da margem de lucro.

[...]

(2) O revendedor pode declarar ao Serviço de Finanças, o mais tardar quando da apresentação da primeira declaração desse ano civil, que aplica o regime da margem de lucro, desde o início do ano civil, também aos seguintes objetos:

[...]

2. Objetos de arte, nos casos em que a entrega que lhe foi feita era tributável e não foi efetuada por outro revendedor.

[...]

(3) O volume de negócios é calculado com base na diferença entre o preço de venda e o preço de compra do objeto; [...] Nos casos a que se refere o n.º 2, segunda frase, ponto 2, o preço de compra inclui o imposto sobre o volume de negócios cobrado pelo fornecedor.

[...]

(5) [...] Em derrogação do disposto no § 15, n.º 1, nos casos previstos no n.º 2, o revendedor não tem o direito de deduzir o imposto sobre o volume de negócios na importação, nem o imposto indicado separadamente numa fatura nem o devido nos termos do § 13b, n.º 5, como imposto pago a montante.

[...]

(7) Aplicam-se as seguintes normas especiais:

1. O regime da margem de lucro não é aplicável:

- a) às entregas de objetos adquiridos a nível intercomunitário pelo revendedor, caso a isenção prevista para as entregas intracomunitárias no restante território da Comunidade tenha sido aplicada à entrega desses objetos ao revendedor,

[...]»

Matéria de facto e tramitação processual

13. Harry Mensing é um sujeito passivo revendedor, na aceção do artigo 311.º, n.º 1, ponto 5, da Diretiva 2006/112 e do § 25a, n.º 1, ponto 1, da UStG. Desenvolve uma atividade na área do comércio de obras de arte em várias cidades da Alemanha. No exercício fiscal de 2014 adquiriu, entre outros, objetos de arte aos seus autores noutros Estados-Membros. Estas entregas foram feitas como estando isentas de IVA no Estado-Membro de origem e H. Mensing pagou o imposto que incidia sobre estas aquisições intracomunitárias. Não fez uso do seu direito à dedução desse imposto.

14. No início de 2014, H. Mensing apresentou ao Finanzamt Hamm (Serviço de Finanças de Hamm, na Alemanha) uma declaração sobre a aplicação do regime da margem de lucro aos objetos de arte adquiridos aos seus autores. Contudo, o Serviço de Finanças recusou-lhe o direito de aplicar esse regime às obras de arte adquiridas aos seus autores noutros Estados-Membros, invocando o § 25a, n.º 7, ponto 1, alínea a), da UStG e aumentou, conseqüentemente, o valor do IVA devido em 19 763,31 euros.

15. Na sequência de uma reclamação infrutífera, H. Mensing impugnou a decisão do Serviço de Finanças de Hamm junto do Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster, Alemanha). Este órgão jurisdicional, tendo dúvidas quanto à compatibilidade do § 25a, n.º 7, ponto 1, alínea a), da UStG com o direito da União, bem como sobre a interação entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Deve o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva [2006/112] ser interpretado no sentido de que os sujeitos passivos revendedores também podem aplicar o regime da margem de lucro às entregas intracomunitárias de objetos de arte que lhes são efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores que não sejam pessoas abrangidas pelo artigo 314.º da Diretiva [2006/112]?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o artigo 322.º, alínea b), da Diretiva [2006/112] impõe que se recuse ao revendedor o direito à dedução do imposto pago a montante sobre as aquisições intracomunitárias de objetos de arte, mesmo que não exista uma disposição nacional que preveja uma regra equivalente?»

16. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de maio de 2017. H. Mensing, o Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas partes interessadas também estiveram representadas na audiência de 14 de junho de 2018.

Análise

Quanto à primeira questão prejudicial

17. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer se um sujeito passivo revendedor tem direito a beneficiar do regime da margem de lucro, nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, no que diz respeito à venda de objetos de arte que adquiriu aos seus autores ou sucessores provenientes de outros Estados-Membros que não pertençam às categorias de pessoas referidas no artigo 314.º da diretiva. Esta questão prejudicial encerra, na realidade, duas questões jurídicas. A primeira delas é a questão da relação entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112. A segunda diz respeito à questão de saber se o regime da margem de lucro pode ser aplicado à venda de objetos de arte adquiridos pelo sujeito passivo revendedor a operadores de outros Estados-Membros que constituam sujeitos passivos.

Relação recíproca entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112

18. O órgão jurisdicional de reenvio esclarece, na fundamentação do seu pedido de decisão prejudicial, que, em seu entender, o artigo 314.º da Diretiva 2006/112 estabelece, de modo exaustivo, o âmbito de aplicação do regime da margem de lucro. Por outras palavras, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, o regime da margem de lucro apenas pode ser aplicado a bens adquiridos a operadores que satisfaçam as condições fixadas no 314.º dessa diretiva, ou nos artigos 314.º e 316.º simultaneamente. Esta leitura da relação entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112 justificaria a exclusão contida no § 25a, n.º 7, ponto 1, alínea a), da UStG do regime da margem de lucro de bens que o sujeito passivo revendedor adquiriu a um operador situado noutro Estado-Membro, quando esse operador beneficiou da isenção com direito à dedução do IVA pago a montante prevista para as entregas intracomunitárias de bens no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, em conjugação com o seu artigo 169.º, alínea b). Os operadores referidos no artigo 314.º da diretiva não beneficiam, porém, desta isenção com direito à dedução.

19. Não me parece, contudo, que esta leitura da relação entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112 tenha fundamento.

20. Antes de mais, não resulta, de forma alguma, da redação destas disposições. A frase introdutória do artigo 314.º da referida diretiva prevê que o regime da margem de lucro «é aplicável» às situações previstas nesse artigo. Isto significa que o regime se aplica automaticamente caso estejam reunidas as circunstâncias aí enunciadas³. No entanto, o artigo 316.º, n.º 1, desta diretiva concede aos sujeitos passivos revendedores «o direito de optarem pela aplicação do regime da margem de lucro» às situações previstas nesta disposição não abrangidas pelo disposto no artigo 314.º Nada na redação destas disposições indica que o direito de aplicar o regime da margem de lucro nos termos do artigo 316.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dependa do cumprimento das condições dispostas no seu

³ Com a ressalva de o sujeito passivo poder aplicar o regime geral do IVA, nos termos do artigo 319.º da Diretiva 2006/112.

artigo 314.º Muito pelo contrário — decorre desta redação, em meu entender, que o legislador encarou o direito previsto no artigo 316.º, n.º 1, desta diretiva como sendo complementar ao âmbito de aplicação principal do regime da margem de lucro previsto no seu artigo 314.º Por conseguinte, o artigo 316.º alarga o âmbito de aplicação potencial deste regime, incumbindo a decisão sobre esta questão ao sujeito passivo.

21. A Comissão justifica esta posição nas observações apresentadas no processo em apreço. Esclarece que o principal objetivo de estabelecer um regime da margem de lucro era o de evitar a dupla tributação de bens em cujo preço de compra pago pelo sujeito passivo revendedor já figurasse o IVA pago pelo vendedor, sem direito à dedução, nas fases anteriores da cadeia comercial.

22. Os operadores referidos no artigo 314.º, não tendo direito à dedução do imposto pago a montante, suportam, assim, o encargo económico do mesmo, pelo que naturalmente incluem o seu valor no preço dos bens quando da sua venda. Se a venda de bens por um sujeito passivo revendedor for tributada segundo o regime geral, isto significa que o valor tributável seria o preço total de venda, estando também incluído no valor tributável o imposto pago nas fases anteriores da cadeia comercial, o que se traduziria numa dupla tributação («tributar o imposto»). A aplicação de um regime especial da margem de lucro em que o valor tributável apenas corresponde à margem, ou seja, ao valor acrescentado gerado pelas operações efetuadas pelo sujeito passivo revendedor, permite evitar esta dupla tributação.

23. No entanto, nem sempre é possível ou conveniente determinar exatamente de que bens — vendidos por um sujeito passivo revendedor — foi deduzido o IVA nas fases anteriores da cadeia comercial e de que bens não o foi. Este poderia ser apenas parcialmente deduzido ou os bens poderiam não estar, de todo, sujeitos a imposto, o que ainda complica mais a questão. Por esta razão, o legislador previu a aplicação automática do regime da margem de lucro nos casos em que o IVA não pode ser deduzido nas fases anteriores da cadeia comercial, quer porque o vendedor não é um sujeito passivo quer porque a venda beneficiou de isenção sem direito à dedução do IVA pago a montante. É esta a regra atual do artigo 314.º da Diretiva 2006/112. No entanto, noutros casos, o legislador, eventualmente por motivos de racionalização administrativa, previu a possibilidade de o sujeito passivo revendedor optar por aplicar ou não o regime da margem de lucro (atual artigo 316.º da Diretiva 2006/112). O artigo 316.º da Diretiva 2006/112 tem, assim, uma natureza independente e complementar ao seu artigo 314.º

24. A interpretação do artigo 316.º desta diretiva no sentido de que a sua aplicação estaria sujeita ao cumprimento das condições estabelecidas no artigo 314.º da diretiva seria incompatível com o sistema e a lógica das regras do regime da margem de lucro.

25. É perfeitamente concebível que se limite o grupo de operadores sujeitos ao artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 apenas àqueles que também estão abrangidos pelo artigo 314.º Seriam, antes de mais, os autores ou seus sucessores que não sejam sujeitos passivos [artigo 314.º, alínea a)] e, embora pouco habitual, os autores ou seus sucessores que sejam sujeitos passivos, mas cujas entregas são efetuadas nas circunstâncias referidas no artigo 314.º, alíneas b) e c)⁴.

26. O cumprimento, em simultâneo, das condições decorrentes dos artigos 314.º e 316.º não é, contudo, possível no que respeita ao artigo 316.º, n.º 1, alíneas a) e c).

27. O artigo 316.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112 refere-se a bens importados diretamente por sujeitos passivos revendedores. Por sua vez, a frase introdutória do artigo 314.º refere-se a bens que tenham sido entregues a esses sujeitos passivos «no interior da Comunidade». O artigo 314.º exclui, portanto, à partida, a sua aplicação aos bens importados. Esta situação explica-se pelo facto de, no

⁴ A aplicação do artigo 314.º, alínea d), ficaria também naturalmente excluída porque não é possível agir, ao mesmo tempo, na qualidade de autor ou seu sucessor e de sujeito passivo revendedor.

caso de bens provenientes de fora do âmbito de aplicação territorial do sistema comum do IVA, não haver forma sequer de mencionar o imposto pago nas fases anteriores da cadeia comercial e incluído no preço desse bem. Do ponto de vista do sistema do IVA, o preço de bens importados é sempre «sem impostos».

28. Além disso, o artigo 316.º, n.º 1, alínea c), diz respeito aos objetos de arte entregues por sujeitos passivos revendedores «quando (...) tenha sido aplicada a taxa reduzida [de IVA] à entrega efetuada»⁵. Tendo em conta o facto de estar em causa a aplicação de uma taxa reduzida de imposto não aos bens, mas à sua entrega, na minha opinião, tal exclui a aplicação desta disposição a entregas não tributáveis [artigo 314.º, alínea a)] ou isentas de imposto [artigo 314.º, alíneas b) e c)].

29. Resulta do acima exposto que não é possível aplicar em conjugação o artigo 314.º e o artigo 316.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112. Logo, neste caso, a interpretação segundo a qual o artigo 314.º desta diretiva seria aplicável em conjugação apenas com o seu artigo 316.º, n.º 1, alínea b), não me parece lógica.

30. Sujeitar a aplicação do artigo 316.º, n.º 1, da referida diretiva ao cumprimento das condições previstas no seu artigo 314.º é algo sem justificação teleológica. O cumprimento das condições dispostas no artigo 314.º da referida diretiva tem por resultado a aplicação automática do regime da margem de lucro. Que sentido faria, portanto, habilitar os sujeitos passivos revendedores a aplicar este regime em certos casos que, de qualquer das formas, já estariam abrangidos pelo artigo 314.º? Eventualmente, poder-se-ia encarar esta disposição como uma espécie de «*opt-out*», contudo a possibilidade de «*opt-out*» do regime da margem de lucro já está prevista no artigo 319.º da Diretiva 2006/112, ao passo que o seu artigo 316.º foi claramente concebido como um «*opt-in*».

31. Por último, sujeitar a aplicação do artigo 316.º da Diretiva 2006/112 ao cumprimento das condições previstas no seu artigo 314.º destituiria o artigo 322.º da mesma diretiva de qualquer sentido. Esta disposição priva o sujeito passivo revendedor do direito à dedução do imposto pago a montante sobre bens que vende no âmbito do regime da margem de lucro em que está enquadrado, em três casos que correspondem aos previstos no artigo 316.º, n.º 1. Assim, o artigo 322.º, alínea a), diz respeito à importação [artigo 316.º, n.º 1, alínea a)], o artigo 322.º, alínea b), diz respeito à aquisição de objetos de arte aos autores ou seus sucessores [artigo 316.º, n.º 1, alínea b)], ao passo que o artigo 322.º, alínea c), diz respeito à aquisição de objetos de arte a outros sujeitos passivos mediante aplicação de uma taxa reduzida [artigo 316.º, n.º 1, alínea c)].

32. O artigo 314.º da Diretiva 2006/112 exclui, por sua vez, a mera existência do imposto pago a montante, uma vez que diz respeito a entregas não sujeitas de todo a IVA ou isentas dele⁶. Se a aplicação do artigo 316.º, n.º 1, da referida diretiva estivesse sujeita ao cumprimento das condições decorrentes do artigo 314.º dessa diretiva, o seu artigo 322.º ficaria desprovido de objeto. Mesmo sujeitando artificialmente a aplicação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), ao cumprimento dessas condições, ainda assim, pelo menos, o seu artigo 322.º, alínea b), ficaria desprovido de sentido.

33. Pelos motivos acima expostos, considero que o artigo 316.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a sua aplicação não está sujeita às condições estabelecidas no artigo 314.º da mesma diretiva.

5 O sublinhado é meu.

6 Exceto no caso previsto no artigo 314.º, alínea d), mas este não é conjugável com nenhum dos casos previstos no artigo 316.º, n.º 1.

Possibilidade de aplicar o regime da margem de lucro nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 a bens adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros

34. O Governo alemão, nas observações que apresentou no presente processo, justifica a exclusão da aplicação do regime da margem de lucro a objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros que tenham beneficiado da isenção de uma entrega intracomunitária prevista no § 25a, n.º 7, ponto 1, da UStG. Invoca três argumentos em apoio da sua tese.

– Argumento relativo à finalidade do regime da margem de lucro

35. Segundo o Governo alemão, no que respeita aos objetos de arte entregues a sujeitos passivos revendedores por operadores de outros Estados-Membros, isentos por se tratar de uma entrega intracomunitária de bens, incluir a revenda por um sujeito passivo revendedor desses objetos no regime geral do IVA não conduziria a uma dupla tributação, uma vez que no preço de compra pago pelo sujeito passivo revendedor não estaria incluído nenhum imposto e o imposto sobre a aquisição intracomunitária seria deduzível. Em tais casos, a aplicação do regime da margem de lucro não serviria a sua finalidade que é, segundo o considerando 51 da Diretiva 2006/112, a de evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.

36. Não partilho, contudo, desta argumentação, e isto por motivos algo semelhantes aos que já referi na parte referente às dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio quanto à relação recíproca entre os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112 (v. n.ºs 20 a 32 das presentes conclusões).

37. De facto, nos casos previstos no artigo 316.º, n.º 1, desta diretiva a aplicação do regime geral do IVA, isto é, a tributação do total da operação com direito à dedução do imposto pago a montante não conduziria a uma dupla tributação. No entanto, isto diz respeito não só aos bens ou serviços adquiridos noutros Estados-Membros, mas também a todos os casos abrangidos pelo artigo 316.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

38. Uma entrega intracomunitária é, do ponto de vista do IVA, uma entrega de bens normal e tributável. A única diferença é que, com a isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, da diretiva e, simultaneamente, a tributação das aquisições intracomunitárias de bens nos termos do seu artigo 2.º, n.º 1, alínea b), a competência fiscal é transferida do Estado da venda para o Estado da aquisição. A isenção das entregas intracomunitárias não é, portanto, uma isenção de imposto, na realidade, como as isenções previstas no artigo 136.º da diretiva, mas a transferência da tributação para outro Estado-Membro. Este tipo de isenção é, por vezes, designado por taxa de imposto a 0%.

39. Do ponto de vista dos sujeitos passivos esta isenção pouco altera. O vendedor entrega os bens a um preço «líquido» e não tem obrigação de pagar qualquer imposto às autoridades tributárias, mas mantém o direito de incluir o imposto pago a montante nos bens e serviços utilizados para o efeito das suas entregas intracomunitárias [artigo 169.º, alínea b), da Diretiva 2006/112]. Por seu turno, o comprador não paga o imposto no preço do bem adquirido, como acontece no caso de entregas efetuadas no mesmo Estado-Membro, mas antes à autoridade tributária. Ao mesmo tempo, obtém o direito de deduzir esse IVA como imposto a montante, desde que, naturalmente, utilize os bens adquiridos para efeitos das suas atividades tributáveis.

40. Há um mecanismo semelhante de tributação no que respeita à importação de bens. O importador paga o preço dos bens, no qual não está incluído IVA (na aceção da Diretiva 2006/112), uma vez que os bens têm origem num local fora do âmbito de aplicação territorial do sistema comum do IVA. Além disso, o importador paga às autoridades tributárias o IVA sobre a importação obtendo, ao mesmo tempo, o direito à sua dedução como imposto pago a montante.

41. Não há, pois, qualquer problema de dupla tributação, independentemente de serem objetos de arte importados, adquiridos no território do mesmo Estado-Membro ou adquiridos a um operador noutro Estado-Membro (ou seja, por meio de uma aquisição intracomunitária). Se se admitisse que a dupla tributação em caso de aplicação do regime geral de IVA é condição para a aplicabilidade do regime da margem de lucro o artigo 316.º da Diretiva 2006/112 ficaria destituído de objeto, tal como o seu artigo 322.º, cuja razão de ser assenta no facto de existir um imposto pago a montante que pode, eventualmente, ser deduzido, o que não sucede no caso de bens cuja entrega está isenta (no sentido estrito do termo), ou não está sujeita a tributação⁷.

42. A finalidade do artigo 316.º da Diretiva 2006/112 não é o de evitar a dupla tributação, mas sim, como esclarece a Comissão nas suas observações, evitar encargos administrativos excessivos aos sujeitos passivos revendedores que se veriam na obrigatoriedade de analisar e comprovar caso a caso se o preço das obras de arte inclui o IVA pago nas fases anteriores da cadeia comercial e a taxa do imposto. Estas obrigações administrativas também incluiriam o dever de o sujeito passivo revendedor manter uma dupla contabilidade uma vez que vende quer bens tributados ao abrigo do regime especial da margem de lucro, quer segundo o regime geral. Esta obrigação decorre diretamente do artigo 324.º da Diretiva 2006/112.

43. Também por este motivo, não estou convencido pelo argumento do Governo alemão segundo a qual as condições para a aplicação do regime da margem de lucro, como exceção às regras gerais de tributação, devem ser interpretadas de modo estrito. O princípio da interpretação estrita das exceções não pode conduzir a que estas fiquem desprovidas de qualquer sentido e se tornem, deste modo, inúteis.

44. O recorrente no processo principal alega que a finalidade do artigo 316.º da Diretiva 2006/112 é, antes de mais, a de preservar o tratamento fiscal privilegiado de certos bens, previsto no artigo 103.º da diretiva. Esta disposição permite aplicar uma taxa reduzida de imposto aos objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, às suas importações e, no caso de entregas efetuadas pelo autor ou seus sucessores, também aos objetos de arte. Nos termos do artigo 94.º, n.º 1, da referida diretiva esta taxa reduzida também é aplicável à aquisição intracomunitária de objetos de arte cuja entrega seja feita pelos seus autores ou pelos seus sucessores.

45. Não excluo que fosse esta também a finalidade de base do artigo 316.º da Diretiva 2006/112, mas há que frisar que se a aplicação do artigo 103.º desta diretiva é facultativa para os Estados-Membros, a aplicação do seu artigo 316.º é obrigatória. De qualquer forma, a finalidade do artigo 316.º da Diretiva 2006/112, ao contrário do que acontece com o seu artigo 314.º, não é evitar a dupla tributação.

46. Além disso, é de referir que ainda que o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 não previne a dupla tributação, uma vez que não existe tal risco, ainda assim a aplicação desta disposição às entregas no território do país recusando, simultaneamente, a sua aplicação às aquisições intracomunitárias poderia conduzir a distorções da concorrência entre sujeitos passivos. Alguns sujeitos passivos revendedores ver-se-iam sem a possibilidade de beneficiar do regime da margem de lucro, apesar de, noutros aspetos, se encontrarem numa situação comparável à dos sujeitos passivos revendedores que adquirem objetos de arte no território do mesmo Estado-Membro.

47. Por estas razões, considero que o argumento baseado na ausência de risco de dupla tributação não justifica a recusa de aplicar o artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva aos objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros.

⁷ Não concordo com a tese do Governo alemão segundo a qual a redação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 permite a sua aplicação independentemente da questão de saber se as entregas de objetos de arte ao revendedor estão isentas ou são tributadas. Os casos em que as entregas estão isentas e não são tributadas são regidos pelo artigo 314.º desta diretiva, enquanto o seu artigo 316.º diz respeito às entregas tributadas, sendo que a obrigação fiscal pode surgir da parte dos vendedores (entrega nacional) ou dos compradores (aquisições intracomunitárias e importações).

– *Argumento relativo à impossibilidade de incluir no preço de compra o IVA sobre as aquisições intracomunitárias*

48. O Governo alemão também assinala que, ao contrário das disposições respeitantes aos bens importados por sujeitos passivos revendedores, em que o artigo 317.º, segundo parágrafo, estipula que o preço de compra é acrescido do IVA devido na importação, não existe na Diretiva 2006/112 uma disposição análoga em matéria de IVA sobre aquisições intracomunitárias. Segundo o Governo alemão, isto demonstra que o legislador, ao elaborar as disposições do artigo 316.º desta diretiva, não visava abranger com estas regras os objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros.

49. Efetivamente, o facto de não existir um artigo equivalente ao artigo 317.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 relativo às aquisições intracomunitárias constitui um problema. As regras gerais decorrentes do artigo 315.º desta diretiva, em conjugação com o seu artigo 317.º, primeiro parágrafo, aplicam-se aos objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros. Segundo estas disposições, a margem que constitui o valor tributável no regime da margem de lucro corresponde à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor por esse bem e o preço a que o adquire ao fornecedor. O preço de compra encontra-se, por sua vez, definido no artigo 312.º, ponto 2, da referida diretiva como sendo tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.

50. Por conseguinte, estas disposições são aplicáveis tanto a objetos de arte adquiridos pelo sujeito passivo revendedor no território do mesmo Estado-Membro como a aquisições intracomunitárias. Nestes dois casos, a aplicação destas disposições tem, contudo, efeitos diferentes.

51. No caso de aquisições feitas no território de um só Estado-Membro, os elementos constituintes da contraprestação que o fornecedor obtém do sujeito passivo revendedor devem também incluir o IVA cobrado a montante na entrega, quando esta não está isenta, isto é, nomeadamente, nos casos abrangidos pelos artigos 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. O preço de venda do bem pelo sujeito passivo revendedor é igual ao preço de compra (incluindo IVA), acrescido da margem de lucro. A margem não cobre, por conseguinte, o custo do IVA pago pelo sujeito passivo revendedor, embora afete o preço global dos bens por ele vendidos.

52. A situação é diferente no caso das aquisições intracomunitárias, porque o sujeito passivo revendedor paga ao fornecedor o preço sem IVA, visto que a entrega intracomunitária está isenta de imposto por força do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. No entanto, o sujeito passivo revendedor é obrigado a pagar IVA sobre as aquisições intracomunitárias, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da diretiva, uma vez que nos termos do artigo 322.º, alínea b), não lhe assiste o direito à dedução desse imposto. O sujeito passivo revendedor deve, por conseguinte, repercutir o encargo desse imposto no preço dos bens vendidos. O custo do imposto não deve, porém, ser incluído no preço de compra na aceção do artigo 312.º, ponto 2, da referida diretiva. Este aumenta, por conseguinte, a margem do sujeito passivo revendedor calculada em conformidade com o seu artigo 315.º, segundo parágrafo.

53. O custo do IVA pago pelo sujeito passivo revendedor na aquisição intracomunitária está, assim, incluído no valor tributável da operação de venda. Isto traduz-se numa dupla tributação («tributar o imposto») que o regime da margem de lucro visava justamente evitar, segundo o considerando 51 da Diretiva 2006/112. No caso de bens importados por sujeitos passivos revendedores esta dupla tributação é evitada pelo artigo 317.º, segundo parágrafo, da diretiva, que, para efeitos de cálculo da margem, exige que seja deduzido do preço de venda o valor tributável (logo, o seu preço de compra) juntamente com o IVA na importação. A ausência de uma solução análoga para as aquisições intracomunitárias constitui uma lacuna jurídica que não permite atingir plenamente os objetivos do regime da margem de lucro no caso de objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores provenientes de outros Estados-Membros.

54. Esta lacuna não pode, em minha opinião, ser compensada por via da interpretação, visto que a definição do preço de compra, contida no artigo 312.º, ponto 2, da Diretiva 2006/112, refere-se muito claramente a um montante obtido do sujeito passivo revendedor «pelo seu fornecedor». Torna-se, assim, difícil incluir no preço de compra o imposto pago pelo sujeito passivo revendedor à autoridade tributária. Além disso, o artigo 322.º, alínea b), desta diretiva exclui o direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo revendedor «pelos objetos de arte» que tenha adquirido aos autores ou seus sucessores, que seguramente abrange o imposto pago sobre as aquisições intracomunitárias destes objetos de arte. O legislador deve, portanto, suprimir esta lacuna.

55. No entanto, não creio que a existência desta lacuna signifique, como alega o Governo alemão, a exclusão deliberada pelo legislador da possibilidade de aplicar o regime da margem de lucro a objetos de arte que o sujeito passivo revendedor adquiriu a operadores provenientes de outros Estados-Membros com isenção nas suas entregas intracomunitárias.

56. Antes de mais, também não apontam neste sentido nem a redação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 nem o seu artigo 322.º, alínea b). Recordo que a primeira disposição se refere a objetos de arte «que lhe tenham sido entregues ou venham ser pelo autor ou pelos seus sucessores». Trata-se, portanto, de entregas de objetos de arte efetuadas sem quaisquer condições adicionais. Quando a Diretiva 2006/112 utiliza o termo «entrega» abrange tanto as entregas no território de um Estado-Membro como as entregas intracomunitárias. Tal fica comprovado pela simples comparação entre a definição de entrega de bens, contida no artigo 14.º, n.º 1, da diretiva⁸ com a definição de aquisição intracomunitária de bens, constante do seu artigo 20.º, primeiro parágrafo⁹. Nos casos em que se trata apenas de um destes tipos de entregas, o legislador destaca-o expressamente, como por exemplo no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), segundo a qual são tributáveis «as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro», ou no artigo 138.º, n.º 1, ao abrigo do qual estão isentas de imposto «as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade». A interpretação literal do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 não pode constituir uma base para excluir do seu âmbito de aplicação os objetos de arte adquiridos pelo sujeito passivo revendedor a operadores de outros Estados-Membros.

57. Do mesmo modo, o artigo 322.º, alínea b), da Diretiva 2006/112, que completa o seu artigo 316.º, n.º 1, alínea b), está redigido de forma tão lata que abrange tanto a proibição de dedução do imposto pago a montante sobre as aquisições no território de um Estado-Membro, como nas aquisições intracomunitárias (v., também, n.º 54, *supra*).

58. Também seria difícil encontrar uma justificação teleológica para excluir a aplicabilidade do regime da margem de lucro aos objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros. Se tal possibilidade existe, tanto no que respeita aos objetos de arte adquiridos no território de um Estado-Membro [e isso em dois casos: artigo 316.º, n.º 1, alíneas b) e c)] como no que diz respeito aos objetos de arte importados [artigo 316.º, n.º 1, alínea a)], então por que razão discriminaria o legislador justamente a circulação intracomunitária quando a livre circulação de mercadorias e serviços é um dos objetivos essenciais do sistema comum do IVA¹⁰?

59. Na minha opinião, esta lacuna é, portanto, um lapso da parte do legislador mais do que um ato deliberado. Este lapso justifica, contudo, a recusa da possibilidade de aplicar o regime da margem de lucro a objetos de arte adquiridos por sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros? A meu ver, não.

8 «[...] a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

9 «[...] a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo [...]».

10 V. considerando 4 da Diretiva 2006/112.

60. De facto, a existência desta lacuna jurídica coloca o sujeito passivo revendedor que compra objetos de arte a operadores de outros Estados-Membros em situação de desvantagem face aos revendedores que adquirem objetos de arte no território do mesmo Estado-Membro ou fora da União. Esta lacuna origina a dupla tributação que referi acima, e acresce o montante global da tributação, aumentando artificialmente a sua base, ou seja, a margem.

61. No entanto, há que salientar que a aplicação do regime da margem de lucro aos casos previstos no artigo 316.º da Diretiva 2006/112 é facultativa para o sujeito passivo (mas não o é para o Estado-Membro que está obrigado a possibilitá-lo). Assim, quando um sujeito passivo pretender evitar a dupla tributação das suas margens de lucro, nas partes respeitantes ao custo do IVA sobre as aquisições intracomunitárias, pode optar por ser tributado de acordo com o regime geral, com pleno direito à dedução do IVA pago.

62. Contudo, como referi acima, a finalidade de base da aplicação do regime da margem de lucro nos casos previstos no artigo 316.º da diretiva não é tanto impedir a dupla tributação, porque já prevê a tributação segundo o regime geral, mas antes evitar encargos administrativos excessivos decorrentes da tributação com base em regras diferentes dos diversos bens vendidos pelos sujeitos passivos revendedores. Assim, se o sujeito passivo optar por ser tributado ao abrigo do regime da margem de lucro não pode sentir-se lesado, segundo o velho princípio *volenti non fit iniuria* e não necessita de «proteção», recusando-se-lhe o exercício do seu direito de aplicar este regime.

63. Nos termos do artigo 342.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem, efetivamente, tomar medidas contra as perdas injustificadas para os sujeitos passivos revendedores decorrentes, nomeadamente, da aplicação do regime da margem de lucro. No entanto, estas medidas podem dizer respeito ao direito à dedução do imposto pago a montante, mas não ao direito de aplicar o regime da margem de lucro.

– *Argumento baseado na redação do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112*

64. Durante a audiência, o Governo alemão apresentou ainda outro argumento que defende, na sua opinião, a exclusão da possibilidade de aplicar o regime da margem de lucro aos objetos de arte adquiridos pelos sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros. Este considera, designadamente, que devido à transferência da competência fiscal no caso das entregas intracomunitárias de bens efetuadas do Estado-Membro de venda ao Estado-Membro de aquisição, o facto gerador do imposto não é a entrega intracomunitária do bem, mas antes a sua aquisição intracomunitária. O artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 não menciona, porém, este facto gerador de imposto, o que implica, segundo o mesmo governo, que esta disposição não abrange os objetos de arte adquiridos a operadores de outros Estados-Membros.

65. Além disso, note-se que os artigos 314.º e 316.º da Diretiva 2006/112 não regem a tributação dos bens na fase da sua aquisição por um sujeito passivo revendedor, mas antes na fase da sua venda por esse sujeito passivo. Os casos enumerados no artigo 314.º, alíneas a) a d), e no artigo 316.º, n.º 1, alíneas a) a c), desta diretiva limitam-se a indicar o modo como o sujeito passivo revendedor pode ficar na posse dos bens, que terá, seguidamente, o direito de tributar segundo o regime da margem de lucro aquando da sua venda. A aquisição destes bens pelo sujeito passivo revendedor pode, mas não tem de assumir a forma de um facto gerador de imposto. O artigo 314.º, alíneas a) a c), da diretiva diz respeito a casos em que não ocorre de todo nenhum facto gerador do imposto (de IVA), uma vez que estas são operações ou isentas ou não tributáveis. De igual forma, o modo como o sujeito passivo revendedor adquire os bens enunciados no artigo 316.º, n.º 1, alíneas a) a c), pode, mas não tem necessariamente de implicar a ocorrência de uma obrigação fiscal.

66. Além disso, embora a entrega intracomunitária de bens não constitua, realmente, um facto gerador de imposto, beneficiando esta de isenção, está, ainda assim, inevitavelmente relacionada com o surgimento da obrigação no momento da aquisição intracomunitária do mesmo bem. Não há entrega intracomunitária sem aquisição intracomunitária. A isenção das entregas intracomunitárias não se aplica caso a aquisição intracomunitária já esteja isenta (v. artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112). Por conseguinte, este argumento do Governo alemão parece basear-se numa interpretação excessivamente formalista do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da diretiva supramencionada.

Resposta à primeira questão prejudicial

67. Tendo em conta o acima exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão prejudicial que o artigo 316.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os sujeitos passivos revendedores têm direito a aplicar o regime da margem de lucro, nos termos desta disposição, à venda de objetos de arte que tenham adquirido ao seu autor ou seus sucessores noutros Estados-Membros que não sejam pessoas abrangidas pelo artigo 314.º desta diretiva, também nos casos em que os operadores beneficiaram de isenção na entrega intracomunitária, com base no seu artigo 138.º, n.º 1.

Quanto à segunda questão prejudicial

68. Se o Tribunal de Justiça concordar com a resposta que proponho para a primeira questão prejudicial, será necessário analisar a segunda questão. Ao colocar a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende determinar se o artigo 322.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que recusa ao sujeito passivo revendedor o direito à dedução do imposto pago a montante sobre as aquisições intracomunitárias de objetos de arte, a cuja entrega esse sujeito passivo aplica o regime da margem de lucro, nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva, mesmo que o direito interno do Estado-Membro não preveja esta recusa do direito à dedução.

69. Esta questão está relacionada com o facto de o direito alemão excluir no § 25a, n.º 7, ponto 1, alínea a), da UStG a aplicação do regime da margem de lucro aos bens adquiridos pelos sujeitos passivos revendedores a operadores de outros Estados-Membros e abrangidos pela isenção prevista para as entregas intracomunitárias, mas não conter qualquer disposição que recuse ao sujeito passivo revendedor o direito a deduzir o imposto sobre as aquisições intracomunitárias em caso de aplicação do regime da margem de lucro a esses bens.

70. Assim, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar, com base na resposta à primeira questão, que o § 25a, n.º 7, ponto 1, alínea a), da UStG é incompatível com a Diretiva 2006/112, será obrigado a prescindir da sua aplicação e a conferir ao demandante no processo principal o direito de aplicar o regime da margem de lucro. Terá, contudo, o demandante o direito a deduzir o imposto pago nas aquisições intracomunitárias dos bens que são objeto do litígio? Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma diretiva não pode, por si só, criar obrigações para um particular, e não pode, portanto, ser invocada, enquanto tal, pelo Estado-Membro contra ele¹¹, e no direito alemão o artigo 322.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 não foi transposto no tocante à dedução do imposto sobre aquisições intracomunitárias. Partilho da opinião de todas as partes que apresentaram observações no presente processo, incluindo as do demandante no processo principal que considera que a resposta a esta questão deve ser negativa.

¹¹ V., em especial, Acórdão de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.º 55 e jurisprudência referida).

71. O direito à dedução do imposto pago a montante não constitui um direito autónomo dos sujeitos passivos. Faz parte do sistema de IVA que se baseia no mecanismo de tributação de todas as transações com dedução do imposto pago nas fases anteriores da cadeia comercial. Deste modo, a carga fiscal global é sucessivamente acrescida apenas do valor correspondente ao valor acrescentado desses bens ou serviços em determinada fase da cadeia comercial sendo, de modo geral, a totalidade da carga fiscal repercutida na última fase dessa cadeia comercial, ou seja, na fase da venda ao consumidor. O direito à dedução visa apenas o bom funcionamento desse mecanismo e, como o Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de decidir em várias ocasiões, pressupõe que as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços que dão lugar a um direito à dedução façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante¹². Um sujeito passivo a quem o direito interno do Estado-Membro em causa conceder uma isenção para as suas próprias operações não tem, portanto, o direito de deduzir o imposto pago a montante, ainda que a isenção seja incompatível com a Diretiva 2006/112¹³.

72. Deve ser adotada uma solução análoga numa situação como a do caso em apreço. Se o valor tributável não é o preço total dos bens, mas apenas a margem de lucro do vendedor, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o preço de compra — como é o caso no regime da margem de lucro — o IVA pago no preço de compra (imposto a montante) não é incluído no imposto que incide sobre a venda (imposto a jusante). Não há, portanto, fundamento para deduzir o referido imposto a montante. Qualquer outra solução levaria, efetivamente, a uma isenção — contrária à Diretiva 2006/112 — das entregas de bens a sujeitos passivos revendedores, na medida em que estes ficariam, essencialmente, com direito ao reembolso do valor total de impostos pagos, sem pagarem os impostos devidos.

73. Por conseguinte, se a lei nacional, contrariamente às disposições da Diretiva 2006/112, recusar ao sujeito passivo o direito a beneficiar de um regime fiscal especial, esse sujeito passivo pode invocar diretamente as disposições da diretiva a fim de beneficiar desse regime; perde, contudo, o direito à dedução do imposto a montante que lhe assiste ao abrigo do direito nacional se a perda desse direito implicar a aplicação desse regime.

74. Isto não é posto em causa pela circunstância analisada nos n.ºs 46 a 60 das presentes conclusões de, no caso de objetos de arte adquiridos pelo sujeito passivo revendedor a operadores de outros Estados-Membros, em resultado da lacuna existente nas regras da Diretiva 2006/112, ocorrer dupla tributação da parte da margem de lucro correspondente ao custo do imposto sobre as aquisições intracomunitárias. Há que eliminar esta lacuna pela introdução de uma alteração à forma como é calculado o preço de compra, e não pela concessão ao sujeito passivo revendedor do direito à dedução, o que é contrário à lógica do sistema comum do IVA.

75. Como tal, proponho que se responda à segunda questão prejudicial que o artigo 322.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que recusa ao sujeito passivo revendedor o direito à dedução do imposto pago a montante sobre as aquisições intracomunitárias de objetos de arte, a cuja entrega esse sujeito passivo aplica o regime da margem de lucro nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, mesmo que o direito interno do Estado-Membro não preveja esta recusa do direito à dedução.

12 V., em especial, Acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 41).

13 Acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 56, primeiro travessão).

I. Conclusões

76. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda nos seguintes termos às questões prejudiciais submetidas pelo Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster, Alemanha):

- 1) O artigo 316.º, n.º 1, 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 os sujeitos passivos revendedores têm direito a aplicar o regime da margem de lucro, nos termos desta disposição, à venda de objetos de arte que tenham adquirido ao seu autor ou seus sucessores noutros Estados-Membros que não sejam pessoas abrangidas pelo artigo 314.º da diretiva, também nos casos em que os operadores beneficiaram de isenção na entrega intracomunitária, com base no seu artigo 138.º, n.º 1.
- 2) O artigo 322.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que recusa ao sujeito passivo revendedor o direito à dedução do imposto pago a montante sobre as aquisições intracomunitárias de objetos de arte, a cuja entrega esse sujeito passivo aplica o regime da margem de lucro nos termos do artigo 316.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, mesmo que o direito interno do Estado-Membro não preveja esta recusa do direito à dedução.