

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NIAL FENNELLY

apresentadas em 27 de Junho de 1996 *

1. O presente pedido de decisão prejudicial refere-se à aplicação do IVA a vales emitidos por uma empresa para posterior utilização na compra de produtos seleccionados em catálogos nos seus armazéns. Estas questões foram apresentadas pelo Value Added Tax Tribunal de Londres.

I — Factos e enquadramento jurídico

2. A Argos Distributors Ltd, recorrente no processo principal (a seguir «Argos»), é um retalhista que apresenta os seus produtos num catálogo, vendendo-os em mais de 300 lojas a clientes que efectuam as suas escolhas com base nesse catálogo. Esses clientes podem pagar de várias maneiras os produtos adquiridos, nomeadamente através de vales emitidos pela Argos e vendidos quer pelo próprio valor nominal, quer, dependendo da quantidade, com desconto, a terceiros que os distribuem a pessoas que os usam, por sua vez, para comprarem produtos à Argos. O desconto é de 5% sobre o valor nominal dos vales quando o valor nominal da encomenda seja de cerca de 500 UKL, no mínimo. Além disso, é concedido um desconto retroactivo de 1% ou 2,5% na compra de vales num

valor superior a 10 000 UKL e a 50 000 UKL respectivamente, num dado ano ¹.

3. Os vales são emitidos sob forma de notas, onde está impresso um valor nominal em libras esterlinas e um número de série. Mediante este número, a Argos pode, em princípio, saber no momento em que o vale é usado, através dos seus registos informatizados de caixa, o preço a que foi inicialmente vendido. Os vales são vendidos pela Argos quer a empresas que os distribuem aos seus trabalhadores ou agentes como prémios, quer a empresas de serviços financeiros que, apesar de os seus métodos de operação variarem, os revendem a clientes pelo seu valor nominal. Só em casos excepcionais, estes clientes têm conhecimento do montante do desconto feito pela Argos. Os particulares também podem comprar vales em qualquer loja da Argos para seu próprio uso ou para brindes ².

4. O assunto em causa no processo nacional refere-se ao imposto sobre o valor acrescen-

1 — Relativamente a encomendas muito grandes, o Tribunal foi informado da possibilidade de descontos maiores, mediante negociação.

2 — Obviamente, não há descontos nestas vendas a menos que os particulares aceitem comprar vales no valor de 500 UKL, no mínimo.

* Língua original: inglês.

tado (a seguir «IVA») de que a Argos é devedora relativamente à parte das vendas dos produtos efectuadas com utilização desses vales. Na determinação da matéria colectável, os Commissioners of Customs and Excise, a autoridade fiscal nacional recorrida no processo principal (a seguir «Commissioners»), sempre consideraram que o valor nominal dos vales constituía a contrapartida efectiva do fornecimento de produtos, não obstante o facto de inicialmente poderem ter sido vendidos com desconto. A Argos, alegando que apenas recebeu como contrapartida o montante com o desconto e não o valor nominal total dos vales, solicitou aos Commissioners, em 14 de Maio de 1993, o reembolso de 1 363 245 UKL correspondente à parte do IVA pago entre 1 de Abril de 1983 e 27 de Março de 1993. Depois de os Commissioners terem indeferido esta reclamação, a Argos recorreu para o Value Added Tax Tribunal de Londres (a seguir «VATT») ³.

5. O VATT considera que a interpretação do conceito de «contrapartida» decorrente dos factos do processo principal impõe a interpretação do artigo 11.º, parte 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme ⁴ (a seguir «Sexta Directiva»), e apresentou o presente pedido de decisão

prejudicial. A disposição relevante do artigo 11.º, parte A, é a seguinte:

«Artigo 11.º

A. No território do país

1. A matéria colectável é constituída:

- a) no caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações;

3. A matéria colectável não inclui:

3 — O Reino Unido comunicou nas observações escritas que depois do envio do pedido de decisão prejudicial o tribunal passou a ser designado por VAT and Duties Tribunal.

4 — JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

b) os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza;

transacção tributável é a venda dos produtos quando o vale desempenha o seu papel enquanto contrapartida.

...»

6. A Sexta Directiva foi transposta no Reino Unido pelo Value Added Tax Act 1983 (lei relativa ao IVA) e posteriores alterações. A Section 10(2) prevê que por valor do fornecimento «se considere o montante que, acrescido do imposto aplicável, seja igual à contrapartida». No entanto, a Section 10(2) está, nos termos da Section 10(1), com as alterações que lhe foram introduzidas, subordinada ao disposto no Anexo 4 do Act. O n.º 6 desse anexo prevê que ⁵:

«Quando o direito à entrega de mercadorias ou serviços num montante estipulado em qualquer ficha, selo ou vale tiver sido obtido mediante uma contrapartida, esta não será tomada em consideração para efeitos do disposto no presente Act, excepto em relação à parte — se a houver — que exceda o respectivo montante.»

Assim, no Reino Unido, não se aplica nenhum IVA à venda de vales. A única

7. O VATT afirma que a abordagem correcta, na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça no processo *Boots Company* ⁶, é, antes de mais, de decidir se a expressão «descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza» do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva se pode aplicar quando a Argos aceita vales para pagamento total ou parcial do preço devido pelos seus produtos. Referindo-se ao «engenhoso argumento» da Argos de que pode ser estabelecida uma relação directa entre a venda do vale ao primeiro adquirente e subsequentes vendas de produtos a clientes nas suas lojas, o VATT considera que «é difícil afirmar que o desconto obtido pelo adquirente originário pode ser atribuído ao cliente na acepção em que o artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), emprega a expressão 'concedido ao adquirente ou destinatário'».

8. O VATT manifesta dúvidas quanto aos méritos do argumento alternativo avançado pela Argos, baseado no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), de que o elemento da contrapartida representado pelo vale equivale ao seu preço de venda com desconto. Não obstante reconhecer expressamente que é aceitável uma contrapartida dada por terceiros, o VATT considera que o valor dessa contrapartida deve ser aquele que as partes na tran-

5 — O Reino Unido salienta nas suas observações escritas que este número foi substituído pelo n.º 5 do anexo 6 do Value Added Tax Act 1994.

6 — Acórdão de 27 de Março de 1990 (C-126/88, *Colect.*, p. I-1235), a seguir «*Boots*».

sacção atribuíram ao fornecimento dos produtos, isto é, a Argos e o cliente que apresenta o vale. O VATT considera provado que, regra geral, o cliente desconhece em absoluto o montante pelo qual o vale foi anteriormente adquirido.

9. O VATT conclui afirmando que «está em conformidade com as realidades comerciais» considerar que um vale deste tipo constitui uma contrapartida de valor equivalente ao seu valor nominal. Além disto, salienta o facto de a Argos dever, nos termos do artigo 22.º, n.º 3, emitir facturas de todas as vendas feitas a sujeitos passivos. As facturas devem, no seu entender, mencionar claramente o preço acordado pelas partes e não podem variar em função de dados conhecidos apenas de uma das partes na transacção (isto é, a Argos), e *a fortiori* não podem estar sujeitas a variações retroactivas se, posteriormente, um terceiro tiver direito a um desconto suplementar.

10. O VATT, considerando que no acórdão Boots o Tribunal de Justiça não resolveu os problemas de interpretação do artigo 11.º, parte A, da Sexta Directiva suscitados pelo presente caso, decidiu submeter-lhe as seguintes questões:

«1) O artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão 'descontos e abatimentos' pode ser aplicada numa situação em que o valor nominal

de um vale emitido pelo fornecedor das mercadorias cobre, ou é susceptível de cobrir, a totalidade do preço normal de venda a retalho do fornecedor?

2) Numa situação em que um fornecedor de mercadorias vende a um comprador, com desconto, um vale, que posteriormente é apresentado para pagamento da totalidade ou (o que é mais frequente) de parte das mercadorias, por um cliente que não foi o adquirente do vale e que, regra geral, desconhece quanto foi pago por este, o artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão 'descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza' abrange:

a) a diferença entre o valor nominal dos vales e o preço cobrado pelo fornecedor ao primeiro adquirente do vale; ou

b) a totalidade do valor nominal do vale; ou

c) nem uma nem outra.

3) Se o artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), não se aplicar nas referidas circunstâncias, o artigo 11.º, parte A, n.º 2, alínea a), deve ser interpretado no sentido de que a parte da contrapartida representada pelo vale corresponde:

- a) ao valor nominal do vale; ou
- b) ao montante efectivamente recebido pelo fornecedor das mercadorias pela venda do vale?»

Justiça de que o artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), é apenas uma aplicação da regra enunciada no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), que é o objecto desta questão⁷. A questão centra-se no papel desempenhado pelo vale enquanto contrapartida da compra dos produtos vendidos pela Argos. Considerando que o vale é um elemento que, pelo menos em parte, «constitui a contrapartida» do fornecimento de produtos, o VATT apresenta o ponto fulcral em debate, isto é, se o vale representa o seu valor nominal total ou apenas o montante com desconto obtido pela Argos quando o vende a terceiros.

II — Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

11. A Argos, o Reino Unido, a República Helénica e a Comissão apresentaram observações orais e escritas.

III — Análise das questões submetidas ao Tribunal de Justiça

A — A terceira questão

12. Começarei pela terceira questão submetida pelo VATT. Esta abordagem está em consonância com a ideia do Tribunal de

13. A Argos concentra os seus argumentos no carácter de globalidade das suas transacções, a que chama «análise A», e alega que o IVA se deve apenas aplicar ao seu volume de negócios real e não ao que designa por «números fictícios mais elevados». Cita o artigo 2.º da primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (a seguir «primeira directiva»)⁸, segundo o qual o IVA consiste num «imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação».

7 — V. por exemplo, acórdão Boots, n.º 19.

8 — JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3.

14. Baseia-se, por exemplo, no processo *Glawe*⁹ para afirmar que o IVA é tributado apenas sobre o volume de negócios real — nesse caso, do prestador de um serviço. O serviço consistia na instalação e na exploração de máquinas de jogo devendo o imposto aplicar-se apenas a cerca de 40% correspondente ao total dos prémios retidos pelo proprietário das máquinas; estas estão mecanicamente preparadas para pagarem, no mínimo, 60% dos prémios aos jogadores.

15. A *Argos* alega que o seu volume de negócios real é constituído pela soma dos montantes que recebe pela venda de vales e dos produtos comprados total ou parcialmente com esses vales. Deste modo, reclama o direito de incluir os descontos autorizados na altura da venda do seus vales para reduzir o volume de negócios tributável global, não sendo, no Reino Unido, aplicável nenhum imposto à venda dos vales. A única transacção tributável no Reino Unido é a venda dos produtos com base no seu valor nominal total. Ao realçar o alegado volume de negócios real, a *Argos* ignora os benefícios para o seu «cash flow» resultante da venda antecipada dos vales e do facto de uma pequena percentagem de vales não ser utilizada.

16. A correcção deste argumento da *Argos* depende da interpretação do artigo 11.º,

parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva¹⁰. O vale desempenha um papel em duas transacções. Em primeiro lugar, é objecto de uma venda anterior e independente entre a *Argos* a um terceiro. Em segundo lugar, é, ele próprio, usado para pagar parcial (ou totalmente) o preço de compra dos produtos. Para poder ser tributada apenas sobre o valor dos vales vendidos com desconto, a *Argos* deveria ter, em meu entender, alegado que o preço de venda dos vales constituía «uma contrapartida que foi... obtida pelo fornecedor de... um terceiro devido a tais fornecimentos...». A *Argos* evitou esta abordagem. Aceita, para efeitos da sua argumentação relacionada com a terceira questão, que o próprio vale representa a contrapartida da venda dos produtos, quando é apresentado para satisfazer total ou parcialmente o preço dos produtos. Limita-se a dizer que o valor que representa corresponde ao montante que a *Argos* recebeu por ele na altura da sua venda anterior.

17. É evidente que a *Argos* é levada a não invocar a contrapartida recebida por terceiros. A expressão «devido a tais fornecimen-

10 — Enquanto disposição do direito comunitário, que não depende do direito dos Estados-Membros, este artigo deve ser interpretado a nível comunitário. Não depende, portanto, do direito contratual de um Estado-Membro em concreto. V., por exemplo, o acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, *Recueil*, p. 445, a seguir «processo das Batatas neerlandesas», n.º 9). Apesar de o processo das Batatas neerlandesas dizer respeito ao conceito de «contrapartida» nos termos do artigo 8.º, alínea a), da segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), o Tribunal, mais tarde, «esclareceu que, atenta a 'finalidade legislativa comum' das duas directivas, há que ter em conta na interpretação da Sexta Directiva a jurisprudência relativa à Segunda Directiva...»: v. as conclusões do advogado-geral Cruz Vilaça no processo *Naturally Yours Cosmetics* (acórdão de 23 de Novembro de 1988, 230/87, *Colect.*, p. 6365, a seguir «processo *Naturally Yours*»), onde o advogado-geral se refere ao n.º 10 do acórdão de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, *Colect.*, p. 1443).

9 — Acórdão de 5 de Maio de 1994 (C-38/93, *Colect.*, p. I-1679).

tos» impediria a sua aplicação. «Tais fornecimentos» são, neste contexto, os fornecimentos de produtos da Argos aos seus clientes. A contrapartida por esses fornecimentos pode, em princípio, ser recebida de um terceiro e, nessa medida, será tributada. Mas tem que ser paga como «contrapartida» de «tais fornecimentos». Ora, o preço do vale não é pago como contrapartida do fornecimento de produtos mas do próprio vale. Pode afirmar-se, admito, nos termos do direito contratual, que também é pago como contrapartida do compromisso da Argos de fornecer produtos não especificados, do seu catálogo, ao detentor, ainda não identificado, do vale. A Argos compromete-se a fornecer a qualquer detentor de um vale produtos até ao montante do seu valor nominal. No entanto, é o vale, e não o seu preço de venda anterior, que representa a contrapartida do fornecimento dos produtos. O Reino Unido e a Grécia salientam que o vale representa a contrapartida da venda dos produtos e a Argos não discorda. Nas mãos de um potencial comprador, o vale representa o direito de exigir que a Argos o aceite pelo seu valor nominal como contrapartida do preço de catálogo dos produtos anunciados. Tem, portanto, um valor.

18. O facto de a Argos se comprometer no momento da venda do vale a respeitar o seu valor nominal se o referido vale for posteriormente apresentado para compra de produtos, pode tornar esse compromisso parte da contrapartida do preço pago pelo adquirente do vale; mas não responde à questão de saber qual é a contrapartida da subsequente venda de produtos. A resposta é dada pelo artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), como interpretado pelo Tribunal de Justiça. Em primeiro lugar, esta disposição enuncia a regra «segun-

do (a qual) a matéria colectável é constituída pela contrapartida realmente recebida»¹¹. Ainda mais directamente relacionado com este assunto, o Tribunal de Justiça no processo das Batatas neerlandesas, referindo-se a um serviço, afirmou que este era tributável quando «for prestado contra pagamento e (que) a matéria colectável desse serviço é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado; deve portanto existir um vínculo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida...»¹². Esta regra tem sido constantemente aplicável tanto no que se refere ao fornecimento de produtos como à prestação de serviços. O processo *Naturally Yours* é elucidativo quanto a isto¹³. O contribuinte era um grossista de produtos cosméticos. Vendia produtos a consultoras de beleza que arranjavam anfitriãs para festas privadas, onde os produtos eram comercializados. Era vendido às consultoras de beleza, a preço reduzido, um boião de creme que estas davam como «brinde» à anfitriã. Se, por qualquer razão, a festa não tivesse lugar, o brinde deveria ser devolvido à *Naturally Yours* ou pago ao preço normal de grossista. O Tribunal de Justiça analisou a questão de saber se existia «um vínculo directo entre a entrega do bem fornecido a um preço inferior ao preço corrente e o valor do serviço que deve ser prestado pela consultora de beleza»¹⁴. Concluiu que existia esse vínculo e que o produto devia ser tributado ao preço total. No presente caso, não existe um vínculo directo. As vendas dos vales e dos produtos são independentes uma da outra.

11 — Acórdão *Boots*, n.º 19.

12 — V. processo das Batatas neerlandesas, n.º 12 do acórdão, e, no que se refere à venda de produtos, v. processo *Naturally Yours*.

13 — No processo *Naturally Yours*, o Tribunal de Justiça afirmou que «deve igualmente existir esse vínculo directo entre a entrega de um bem e a contrapartida recebida na acepção do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva» (n.º 12).

14 — Processo *Naturally Yours*, n.º 13.

19. O desconto anterior não afecta nem se inclui de algum modo na transacção de venda de produtos. Os preços estão indicados em catálogos onde os clientes podem escolher os produtos. Cada cliente preenche um formulário («Customer Selection Form») onde indica, através de um número de referência, os produtos escolhidos e a quantidade pretendida. Consoante a loja, o empregado completa o formulário ou introduz os dados directamente no registo de vendas. Embora, em princípio, seja possível determinar o desconto efectuado na anterior venda do vale, na prática isto não é feito. O VATT concluiu que o comprador só raras vezes tem conhecimento desse desconto. É evidente que isto não tem qualquer interesse. Ao vale é atribuído o seu valor nominal total. No pagamento dos produtos comprados, tem o mesmo valor que o dinheiro. Se os vales constituem então uma clara contrapartida recebida do comprador dos produtos e não de um terceiro qualquer, o seu valor só pode ser, em meu entender, o respectivo valor nominal e não o preço anterior, com desconto, a que foram vendidos a um terceiro.

20. Quanto a isto, estou em condições de comentar o que me parece ser uma invocação incorrecta de determinada jurisprudência do Tribunal de Justiça. No processo das Batatas neerlandesas, o Tribunal de Justiça afirmou que o valor da contrapartida efectivamente recebida era «subjectivo», não podendo ser avaliado de acordo com critérios objectivos¹⁵. Referindo-se às conclusões do advogado-geral Cruz Vilaça no processo Naturally Yours, a Argos alegou que o valor

da contrapartida depende das circunstâncias dos diferentes contratos individuais celebrados e não do estado de espírito do cliente¹⁶.

21. As observações apresentadas reconhecem que, neste contexto, a palavra «subjectivo» não é utilizada na sua acepção normal, mas sim para descrever o valor atribuído pelas partes a elementos essenciais de uma transacção; um sentido que também é susceptível de ser caracterizado como «objectivo». O efeito desses processos é de distinguir e excluir, com o fim de se avaliar a contrapartida de uma venda, qualquer eventual avaliação independente diferente da adoptada pelas partes¹⁷. Esta questão é também decisivamente resolvida no processo Naturally Yours. «... os contratantes reduziram em determinado montante o preço de venda por grosso do boião de creme... Nestas circunstâncias, era possível conhecer o valor monetário que os contratantes atribuíram ao serviço...»¹⁸. Este raciocínio aplica-se de igual modo à avaliação do vale no caso em apreço. Representa, até à totalidade do seu valor nominal, a contrapartida do preço «subjectivo» acordado aos produtos. Neste sentido, concordo com o Reino Unido quando defende que atribuir aos vales o seu valor nominal é compatível com acórdãos como o Naturally Yours.

16 — V. processo Naturally Yours, ponto 26 das conclusões.

17 — Por exemplo, a disposição especial de «valor normal» do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea d), relativamente aos serviços referidos no artigo 6.º, n.º 3.

18 — N.º 17 do acórdão.

15 — Processo das Batatas neerlandesas, ponto 13.

22. Atingiu-se o mesmo resultado, seguindo-se embora um percurso ligeiramente diferente, no processo *Chaussures Bally*¹⁹, relativo ao pedido de um contribuinte de ser tributado sobre um volume de negócios reduzido referente a produtos que os clientes pagam com cartões de crédito. Concretamente, o fornecedor recebeu o preço reduzido de 5% correspondente à comissão aplicada pelas empresas de cartões de crédito. O Tribunal de Justiça salientou que o preço final no consumidor incluía o IVA efectivamente cobrado. A matéria colectável do imposto não podia ser alterada quando o vendedor declarava o seu volume de negócios às autoridades fiscais. Este raciocínio aplica-se também ao presente processo. Os clientes da Argos pagam o mesmo preço independentemente de usarem ou não os vales na compra.

24. A Comissão alega que a venda dos vales deve ser avaliada enquanto transacção separada, para efeitos do IVA. No entanto, apoia a pretensão da Argos de que a totalidade do valor seja considerado desconto (o objecto da segunda questão), em vez da sua abordagem nos termos da terceira questão. Creio que é importante analisar-se apenas o problema mencionado. Concordo com a Comissão quando afirma que estamos perante duas transacções distintas²⁰. Saber se o Reino Unido tem ou não razão quando isenta de IVA a venda dos vales não faz parte das questões apresentadas não tendo, portanto, que ser analisado. Tributável ou não, o facto de a venda dos vales constituir uma transacção separada mantém-se; mas é a venda dos produtos e não esta que está aqui em causa. Concordo com a abordagem sugerida pelo advogado-geral C. Gulmann no processo *Bally*. Verificou que a transacção entre a *Bally* e o organismo emissor do cartão de crédito estava isenta de IVA, mas não considerou necessário analisar problemas relacionados com transacções que não foram apresentadas ao Tribunal de Justiça²¹. Se, de facto, houvesse uma transacção tributável anterior relativa à venda dos vales, isto não afectaria a susceptibilidade de se tributar a venda dos produtos²².

23. Penso que é também evidente que o processo *Glawe* não é útil para a Argos. Este processo dizia basicamente respeito a transacções numa só fase de tributação entre duas partes, os proprietários ou exploradores de máquinas de jogo e os seus utilizadores. Não era preciso avaliar a contrapartida por referência a transacções anteriores. A Argos, ao realçar o seu volume de negócios geral e os montantes de facto recebidos, não foca correctamente a questão da contrapartida e os produtos por que é recebida, nomeadamente na fase da venda a retalho entre a Argos e o seu cliente.

25. Deste modo, considero evidente que, nas circunstâncias descritas, a contrapartida

20 — Foi assim que o Tribunal de Justiça analisou os factos no processo *Bally*: v. n.º 9 do acórdão. Uma transacção envolvia a venda dos produtos e a outra a prestação de serviços ao fornecedor pela empresa de cartões de crédito.

21 — V. pontos 10 e 11 das conclusões.

22 — A Comissão suscita a questão da dupla tributação caso sejam tributados tanto os vales como a venda dos produtos, mas não menciona nenhuma disposição pertinente da Sexta Directiva. Este problema não se coloca aqui porque a venda dos vales não é tributável, e não se coloca de todo se o Reino Unido tiver razão ao isentá-la.

19 — Acórdão de 25 de Maio de 1993 (C-18/92, *Colect*, p. 1-2871, n.º 14).

representada pelo vale equivale ao seu valor nominal. Este é o valor que as partes lhe atribuem. Se um cliente desejar comprar um produto, terá que dar uma contrapartida, quer através do vale, quer através de outro meio de pagamento, igual ao preço de catálogo. Os produtos não lhe serão entregues enquanto a contrapartida não for dada. Portanto, se for utilizado um vale, a contrapartida que ele representa nessa transacção corresponde ao seu valor nominal total.

B — A segunda questão

26. Passo agora à segunda questão na qual se pergunta, basicamente, se o desconto feito pela Argos ao primeiro comprador do vale é abrangido pela expressão «descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza», para efeitos do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva.

27. A Argos afirmou no VAITT que esta era a sua tese preferida. É o objecto da «análise B» das suas observações escritas e foi o tema principal das suas alegações. Assenta basicamente no processo Boots. Neste ponto, a Argos é apoiada pela Comissão.

28. Na sua análise B, a Argos alega que, se não se considerar que a contrapartida que o vale representa na venda dos produtos corresponde ao preço de venda com desconto, então deve ser tratado como um desconto no preço.

29. Apresentado desta forma lapidar, este argumento deixa a Argos num sério dilema. Deixarei de parte, por enquanto, a necessidade de o desconto ser tido em conta na altura do fornecimento dos produtos. Mas qual é, neste caso, o montante do desconto? A Argos afirmou primeiro que é a diferença entre o montante do dinheiro pago pelo vale e o seu valor nominal. Por outras palavras, é o desconto concedido na altura da venda do vale. Prossegue, contudo, afirmando que, em alternativa, pode ser o valor nominal total do vale e sugere que esta última análise seria preferível à luz do processo Boots. Ao fazê-lo afasta-se fundamentalmente, em meu entender, do argumento do «volume de negócios real» que subjaz a sua abordagem à terceira questão.

30. Declara também que o montante pago pelo vale, na altura em que é comprado, não constitui a contrapartida de qualquer fornecimento de produtos: o comprador dos produtos não paga nenhuma contrapartida à Argos no montante do valor nominal do vale. Afirmo, desde já, que esta análise é incorrecta. Enquanto não for utilizado, o vale representa uma exigência potencial de que a Argos forneça produtos no montante do seu valor nominal. A contrapartida constitui a sua entrega na loja, na altura da venda.

31. Também não creio que nenhuma das suas versões alternativas do desconto, indicadas no ponto 29, seja defensável. O desconto concedido na primeira venda dos vales não desempenha qualquer papel na venda dos produtos. Os preços constantes do catálogo são pagos integralmente quer em dinheiro, quer por vales ao seu valor nominal. Os registos informatizados da Argos são irrelevantes para o preço cobrado pelos produtos ou para o valor atribuído aos vales, enquanto contrapartida e, de qualquer modo, o comprador não conhece esse desconto. Assim, o desconto não é «concedido... no momento em que a operação se realiza».

32. A alternativa é considerar os vales como um desconto no montante do seu valor nominal total. Esta hipótese apresenta um problema diferente. É, pelo menos, claro que é concedido no momento em que a operação se realiza. Consequentemente, a Argos seria tributada sobre o preço dos produtos menos o valor nominal de qualquer vale utilizado. Se os vales forem utilizados para pagar a totalidade do preço, não haverá contrapartida ou existirá um desconto equivalente ao valor total dos produtos e, consequentemente, nenhum IVA²³. O argumento da Argos não pode ser afastado só porque este resultado é inaceitável. Saber se o imposto é ou não devido depende da correcta interpretação da Sexta Directiva e, neste caso, exige que se analise cuidadosamente o acórdão Boots do Tribunal de Justiça.

33. Boots é uma cadeia de lojas muito conhecida no Reino Unido que vende, sobretudo, medicamentos e artigos de higiene. Para promover as vendas, distribui cupões de redução de preços de várias formas, isto é, cupões para recortar de anúncios em jornais, cupões incluídos em prospectos distribuídos gratuitamente ou, ainda, cupões impressos ou introduzidos em embalagens de produtos vendidos nas lojas Boots. Em qualquer dos casos, o cliente da Boots pode apresentar um cupão para obter uma redução do preço igual ao valor impresso nesse cupão²⁴. Os Commissioners (que eram também a autoridade fiscal demandada no processo Boots) aceitaram que a utilização dos cupões distribuídos gratuitamente implicavam um desconto no preço pelo que o IVA só foi pago sobre o preço reduzido. O litígio referia-se à utilização de cupões obtidos numa anterior compra de produtos nas lojas Boots. Os Commissioners consideraram que o cupão nessa compra anterior deveria ser considerado como tendo sido adquirido em troca de uma contrapartida e devia ser incluído com o seu valor nominal na contrapartida dos bens comprados com ele.

34. O processo Boots refere-se, portanto, à aplicação do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), a que se refere a segunda questão do caso em apreço. O advogado-geral W. Van Gerven afirmou que esta disposição «enuncia duas condições que devem ser cumulativamente satisfeitas: em primeiro lugar, deve-se tratar de um desconto ou abatimento concedido ao

23 — É óbvio que isto não seria assim se a transacção que envolve a venda do vale fosse tributável.

24 — O montante do potencial desconto não ficou claro. O advogado-geral W. Van Gerven afirmou no ponto 3 das suas conclusões que variava entre 5% e 31% do preço. O Reino Unido, no caso em apreço, afirma que só era permitida a utilização de um cupão por transacção para se «obter uma redução específica no total que tinha que ser pago».

adquirente do bem ou ao destinatário do serviço; em segundo lugar, o desconto ou abatimento deve ser concedido ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a compra ou a prestação de serviço se realiza»²⁵. Afirmou que a segunda condição não apresentava qualquer dificuldade nesse caso. Como já indiquei, no caso em apreço isto só se verifica se se estiver perante um desconto igual ao valor nominal dos vales. Se se entender por desconto o preço reduzido dos vales, o desconto não é, claramente, concedido no momento da compra dos produtos. Se o desconto alegado corresponder ao valor nominal total, temos que ver se existe verdadeiramente um desconto.

35. No processo Boots, como no presente caso, uma transacção anterior levou à emissão do cupão ou do vale. No entanto, o cupão no processo Boots era um produto incidental da transacção. O advogado-geral W. Van Gerven equiparou-o ao caso do cupão entregue gratuitamente num prospecto²⁶. Dado que constituía uma obrigação e não uma vantagem para o vendedor, o advogado-geral considerou que não representava uma contrapartida na venda posterior do produto comprado com esse cupão. Considerou, e o Tribunal de Justiça aceitou, que se tratava de um caso de desconto no preço. A interpretação do Tribunal de Justiça é importante: «... resulta das características jurídicas e económicas do cupão... que, embora esteja nele indicado um 'valor nominal', este não é adquirido pelo comprador a título oneroso e mais não constitui do que um documento que incorpora a obrigação assumida pela Boots de conceder ao seu portador e em troca deste uma redução de preço

na compra de artigos com bónus. O 'valor nominal' mais não exprime, portanto, que o montante da redução prometida». Estas passagens deixam claro — e as partes no processo Boots concordaram, de facto, com isso — que o sentido que o direito comunitário atribui à «contrapartida» não é determinado pelo papel específico que desempenha no direito contratual de um ou de vários Estados-Membros²⁷. O Tribunal de Justiça teve, pois, em conta o carácter económico e jurídico do vale ao interpretar a Sexta Directiva de forma a garantir o funcionamento uniforme e neutro do imposto²⁸.

36. De qualquer modo, o presente caso é muito diferente. Em primeiro lugar, o vale é claramente adquirido pelo primeiro comprador em troca de uma contrapartida. O fornecimento do vale é a única contrapartida dada pela Argos quanto recebe o dinheiro nessa primeira transacção. Não é um aspecto meramente acessório de uma primeira transacção, como no processo Boots. Efectivamente, o vale corresponde ao seu valor total. Não obstante o presente caso se referir a vales vendidos com desconto, a Argos também os vende ao seu valor nominal²⁹. O desconto é explicado pelo VATT no seu despacho. Em todos os casos envolvidos no processo principal, os vales, afirma, «são ou foram vendidos com desconto relativamente ao seu valor nominal em caso de encomendas em grande quantidade

25 — V. ponto 9 das conclusões.

26 — V. ponto 15 das conclusões.

27 — A necessidade de uma interpretação comunitária tem sido consistentemente salientada pelo Tribunal de Justiça: v. nota 10 *supra*.

28 — A importância deste objectivo tem sido sublinhada na jurisprudência do Tribunal de Justiça: v., por exemplo, o acórdão de 27 de Outubro de 1993, *Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf BV* (C-281/91, *Colect.*, p. I-5405, n.º 14), e as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs que no ponto 11 se refere ao «princípio fundamental da neutralidade fiscal».

29 — V. ponto 3 e respectiva nota 2.

de»; mais especialmente, «há um desconto-padrão de 5% em relação às encomendas iguais ou superiores a 500 UKL», com desconto retroactivos suplementares de 1% ou 2,5% para encomendas muito grandes. Os benefícios da Argos não assumem apenas a forma de promoções de vendas, como no processo Boots. O VATT explica que a Argos aumenta também o seu «cash-flow». Além disso, uma pequena percentagem de vales (cerca de 2%) nunca são apresentados. Finalmente, o desconto não é «concedido ao adquirente», na aceção do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), mas sim ao adquirente do vale ³⁰.

37. Uma vez emitido, o vale é, de acordo com a Argos, total e livremente transferível ³¹. Constitui, assim, um instrumento negociável. Tem o mesmo valor do dinheiro quando é utilizado numa loja Argos. Além disto, os vales podem ser usados para pagar parte, ou mesmo a totalidade, dos produtos da Argos. Como o Reino Unido afirma nas suas observações escritas, distinguindo entre um meio de pagamento e o direito a uma redução de preço, o vale é bastante equivalente a um cheque-livro, que também é frequentemente utilizado para pagar livros na sua totalidade. De facto, como já se afirmou, a Argos explora o seu próprio sistema de vales-brindes ³². O Reino Unido chega mesmo a considerar absurda a ideia de que, quando os vales da Argos são usados para pagamento integral dos produtos, o desconto é igual a 100% do preço.

38. Não penso que os vales da Argos representem um desconto no preço dos produtos comprados com eles. Não é preciso identificar as pequenas diferenças com o processo Boots. O caso é totalmente diferente devido à natureza essencial dos vales. Uma vez que são pagos na sua totalidade e em dinheiro, representando o desconto apenas uma redução por encomendas de grandes quantidades, transformam-se em cheques-brindes que desempenham uma função diferente da do desconto. Tornam-se, de facto, numa forma de pagamento.

39. O processo Bally, como se viu no ponto 22 *supra*, proporciona uma abordagem clara que ainda diferencia mais o processo Boots do em apreço. Nesse caso, o Tribunal de Justiça não estava disposto a aceitar que se cobrasse aos clientes um montante implícito de IVA incluído no preço dos produtos, enquanto o fornecedor reembolsaria um montante inferior às autoridades fiscais dado ter ele próprio recebido um montante inferior da empresas dos cartões de crédito. O mesmo raciocínio poderia ser aplicado aqui. A Argos não podia, como já se afirmou, ter um volume de negócios relativamente ao fornecimento de produtos diferente, consoante os seus clientes pagassem em dinheiro, por cheque ou com cartão de crédito ou de débito, por um lado, ou com vales, por outro. De facto, aqui, as discrepâncias seriam maiores. O montante representado pelo vale não tem que se restringir à comissão de 5% da empresa de cartões de crédito em causa no processo Bally. Por outro lado, no processo Boots, só havia duas partes nas transacções.

30 — Que não será certamente um retalhista, a menos que compre vales no valor de 500 UKL pelo menos, e depois os utilize numa loja Argos.

31 — Os números de série de vales roubados podem ser comunicados à Argos, que emitirá novos vales e recusará os vales roubados.

32 — V. ponto 3, *supra*.

O desconto concedido ao adquirente reduzia o seu IVA implícito e a Boots podia pagar os seus impostos na mesma base.

40. Deste modo, também responderei negativamente à segunda questão. Nesta perspectiva não se coloca a primeira questão.

IV — Conclusão

Proponho, portanto, que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões apresentadas pelo Value Added Tax Tribunal, Londres:

- «1) O artigo 11.º, parte 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que, quando um fornecedor de produtos vendeu, com desconto, um vale que subsequentemente é apresentado para pagamento total ou parcial de produtos por um cliente que não foi o adquirente do vale e que, normalmente, não sabe o montante que foi pago pelo referido vale, a contrapartida representada pelo vale é igual ao seu valor nominal.

- 2) A utilização de um vale nas circunstâncias descritas não dá origem a um desconto ou abatimento na aceção do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva do Conselho.»