

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

15 de Outubro de 2002 *

No processo C-427/98,

Comissão das Comunidades Europeias, representada inicialmente por E. Traversa e A. Buschmann e em seguida por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Federal da Alemanha, representada por W.-D. Plessing e C.-D. Quassowski, na qualidade de agentes,

demandada,

* Língua do processo: alemão.

apoiada por

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado inicialmente por J. E. Collins, na qualidade de agente, e em seguida por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por R. Anderson, barrister, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao não adoptar as disposições que permitem, no caso de um reembolso de cupões de desconto, rectificar a matéria colectável, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão decorrente da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.-P. Puissochet, R. Schintgen e C. W. A. Timmermans, presidentes de secção, C. Gulmann, D. A. O. Edward, V. Skouris (relator), F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 29 de Maio de 2001, na qual a Comissão foi representada por E. Traversa e K. Gross, a República Federal da Alemanha, por W.-D. Plessing, e o Reino Unido, por J. E. Collins, assistido por K. Parker, QC,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Setembro de 2001,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 26 de Novembro de 1998, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma acção destinada a obter a declaração de que, ao não adoptar as disposições que permitem, no caso de um reembolso de cupões de desconto, rectificar a matéria colectável, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão decorrente da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 22 de Junho de 1999, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte foi autorizado a intervir em apoio dos pedidos da República Federal da Alemanha.

O quadro jurídico

A regulamentação comunitária

- 3 O artigo 11.º, A, n.ºs 1, alínea a), e 3, alínea b), da Sexta Directiva prevê:

«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:

[...]

b) Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza.»

4 Nos termos do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço, depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

5 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues ou em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

6 Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva:

«A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

[...]

- b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso [...] de obtenção de redução nos preços; [...]

7 Por força do artigo 21.º, ponto 1, alínea c), da Sexta Directiva:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

[...]

c) Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua.»

A regulamentação nacional

8 Nos termos do § 10, n.º 1, primeiro a terceiro períodos, da Umsatzsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios), na sua redacção em vigor após 1 de Janeiro de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 365), como rectificada em 25 de Junho de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1160, a seguir «UStG»), a matéria colectável do imposto sobre o volume de negócios é calculada do seguinte modo:

«O volume de negócios é calculado com base na remuneração recebida pelos fornecimentos, as demais prestações (§ 1, n.º 1, ponto 1, primeiro período) e as

aquisições intracomunitárias (§ 1, n.º 1, ponto 5). A remuneração é constituída por tudo o que o beneficiário do fornecimento despende para obtenção da prestação, deduzindo-se, porém, o imposto sobre o valor acrescentado. Faz igualmente parte da remuneração o que é fornecido ao operador económico para a realização da prestação por pessoa diversa do beneficiário da prestação.»

9 O § 17, n.º 1, da UStG dispõe:

«Quando a base de cálculo de uma operação tributável for alterada nos termos do n.º 1, pontos 1 a 3, do § 1:

1. O operador económico que efectuou a operação deverá rectificar, correspondentemente, o montante do imposto devido;

e

2. O operador económico beneficiário da referida operação deve rectificar, correspondentemente, a dedução do imposto a montante a que procedeu àquele título;

As disposições anteriores serão aplicadas por analogia no caso do § 1, n.º 1, ponto 5. É possível renunciar à rectificação da dedução do imposto pago a montante desde que o operador económico terceiro pague à Administração das Finanças um montante de imposto correspondente à diminuição da remuneração; nesse caso, o operador económico terceiro é o devedor do imposto. As rectificações a que se refere a primeira frase devem ser efectuadas relativamente ao período de tributação no decurso do qual foi efectuada a rectificação da base de cálculo do imposto.»

A fase pré-contenciosa

- 10 Num ofício de 31 de Julho de 1992 enviado a cada um dos Estados-Membros, a Comissão perguntava se, no Estado-Membro em causa, um fabricante que emite cupões referentes aos seus produtos está autorizado a deduzir, na respectiva medida, à sua matéria colectável, quando reembolse o montante indicado no cupão ao retalhista que concedeu uma redução de preço ao consumidor final pela apresentação deste mesmo cupão.

- 11 Na sua resposta de 10 de Novembro de 1992, o Governo alemão explicou, designadamente, o seguinte:

«A condição aplicável a uma rectificação do imposto e do imposto a montante, em conformidade com o § 17, n.º 1, da UStG, é [...] que tenha havido uma modificação da base de cálculo do volume de negócios do fornecedor no que toca ao seu cliente directo. Portanto, só se aplica às reduções de preços (diminuições de remuneração) decorrentes do facto de o operador económico restituir a remuneração a quem a pagou. Um reembolso efectuado pelo fabricante, não a favor do beneficiário da prestação mas de outra pessoa incluída na cadeia de distribuição, não acarreta uma diminuição da remuneração para o fabricante. Se o fabricante emite um cupão que o consumidor final pode directamente resgatar ou pode resgatar por intermédio de um comerciante, ou ainda se entregar ao consumidor final um montante pecuniário, não se verifica, pois, uma diminuição à matéria colectável no sentido do § 17, n.º 1, da UStG.»

- 12 Numa notificação para cumprimento enviada ao Governo alemão em 18 de Janeiro de 1994, a Comissão invocou que a legislação alemã viola os princípios do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), designadamente, o artigo 11.º da Sexta Directiva, na medida em que nega ao grossista o direito de

deduzir à sua matéria colectável e de rectificar na respectiva medida o imposto sobre o volume de negócios por si devido, quando, em troca de um cupão, reembolse uma parte do preço a um retalhista com o qual não esteja directamente relacionado na cadeia de distribuição.

- 13 Por ofício de 11 de Abril de 1994, o Governo alemão respondeu que as hipóteses referidas nesta notificação para cumprimento se afastavam das avançadas pela Comissão no seu ofício de 31 de Julho de 1992, na medida em que, na referida notificação para cumprimento, a Comissão terá pressuposto que o fabricante se comprometia a reembolsar ao retalhista o montante do cupão e que este reembolso passava pelo grossista.
- 14 Numa notificação para cumprimento complementar, datada de 14 de Junho de 1995, a Comissão precisou que entendia que não importava distinguir consoante o sujeito passivo que reembolsa o cupão tenha ou não uma relação directa com o sujeito passivo que aceitou este cupão como meio de pagamento nem ainda consoante o cupão tenha sido directamente reembolsado ao consumidor final pelo sujeito passivo que a tal se comprometeu ou por intermédio de outro sujeito passivo.
- 15 Na sua resposta de 4 de Setembro de 1995, o Governo alemão manteve a sua posição de que quem emite um cupão só pode deduzir à respectiva matéria colectável quando esteja directamente relacionado, na cadeia de distribuição, com a pessoa à qual reembolsa o valor do cupão. Sugeriu, em todo o caso, a suspensão do procedimento enquanto se aguarda a resposta do Tribunal de Justiça às questões prejudiciais que lhe foram submetidas nos processos que conduziram aos acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339), e Argos Distributors (C-288/94, Colect., p. I-5311), processos que estavam ainda pendentes no Tribunal de Justiça à data deste seu ofício. Portanto e num primeiro momento, a Comissão susteve o andamento do procedimento por incumprimento.

- 16 Por ofício de 5 de Março de 1997, a Comissão chamou a atenção do Governo alemão para o facto de, no acórdão Elida Gibbs, já referido, o Tribunal de Justiça ter partilhado inteiramente da sua análise na matéria. Solicitava, portanto, a este governo que lhe informasse das disposições jurídicas que tivesse tomado para cumprimento desse acórdão.
- 17 Na sua resposta de 26 de Maio de 1997, o Governo alemão pediu à Comissão que prolongasse a suspensão do procedimento por incumprimento, por estar ainda a analisar o acórdão Elida Gibbs, já referido, e as consequências que dele convinha retirar para o direito alemão.
- 18 Continuando a República Federal da Alemanha sem tomar medidas para adaptar a sua legislação à luz do enunciado no acórdão Elida Gibbs, já referido, a Comissão enviou-lhe um parecer fundamentado em 23 de Março de 1998.
- 19 Num ofício dirigido à Comissão em 26 de Agosto de 1998, o Governo alemão, admitindo embora que o conteúdo do acórdão Elida Gibbs, já referido, era de sentido contrário à sua análise, reafirmou a sua posição. Fez nomeadamente referência a uma circular administrativa do Ministério Federal das Finanças, de 15 de Abril de 1998, intitulada «Apreciação da matéria colectável do ponto de vista do imposto sobre o volume de negócios quando da entrega de cupões relacionados com produtos» (*Bundessteuerblatt* 1998 I, p. 627).
- 20 Como resulta desta circular, por força do direito alemão, a matéria colectável do fabricante só pode ser reduzida do montante indicado no cupão caso o fabricante reembolse este montante a um comerciante ao qual tenha anteriormente fornecido directamente a mercadoria e na condição de passar uma factura corrigida, que conduza a uma rectificação correspondente, pelo comerciante, do imposto a montante que deduziu.

21 Nestas condições, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

Quanto ao mérito

22 A título liminar, importa referir que a emissão de cupões de desconto constitui um sistema, utilizado pelos fabricantes para a promoção das vendas dos seus produtos, nos termos do qual os retalhistas oferecem aos consumidores finais uma redução do preço em troca dos cupões emitidos pelo fabricante e obtêm posteriormente o reembolso do valor nominal dos cupões por este último.

23 Importa ainda precisar que a acção da Comissão se refere à hipótese, ilustrada com exemplos de dados numéricos nos n.ºs 29 a 39 das conclusões do advogado-geral, na qual, por um lado, um ou mais grossistas intervêm na cadeia de distribuição entre o fabricante e os retalhistas e, por outro, os cupões são reembolsados directamente pelo fabricante aos retalhistas, sem intervenção dos grossistas.

24 É dado assente que, neste caso concreto, a regulamentação alemã não permite deduzir da matéria colectável do fabricante o montante indicado nestes cupões. Com efeito, segundo esta regulamentação, só se pode verificar uma redução da matéria colectável caso o fabricante tenha directamente fornecido o produto em causa ao retalhista que lhe apresenta o cupão, pois, nesta hipótese, o reembolso efectuado pelo fabricante pode ser entendido como a restituição de uma parte do preço de venda ao seu cliente directo.

25 Além disso, segundo a análise do Governo alemão, o princípio segundo o qual o imposto sobre o volume de negócios do fornecedor deve corresponder ao imposto

pago a montante pelo seu cliente exige que a redução da matéria colectável do fabricante se acompanhe de uma rectificação, na correspondente medida, da dedução do imposto pago a montante efectuada pelo seu cliente directo e os demais operadores intermédios na cadeia de distribuição, bem como pelo retalhista que lhe apresenta o cupão.

- 26 Pelo contrário, a Comissão invoca, por um lado, que resulta da Sexta Directiva, como foi interpretada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, que a matéria colectável de um fabricante que procede a um reembolso sobre o preço de um dos seus produtos deve ser reduzida do montante deste reembolso, após dedução do IVA, sem se proceder a uma distinção consoante a pessoa que obteve o referido reembolso do fabricante seja um sujeito passivo ou um consumidor final, nem consoante o número de pessoas que constituem a cadeia de distribuição.
- 27 Por outro lado, a Comissão deduz dos princípios da Sexta Directiva, como enunciados pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, que a matéria colectável do fabricante pode ser diminuída sem afectar o valor do imposto pago a montante que o retalhista está autorizado a deduzir e que não é, portanto, necessário rectificar a matéria colectável referente às transacções intermédias.
- 28 Há que recordar que o referido acórdão respeitava designadamente ao cálculo da matéria colectável de um fabricante que tinha emitido cupões de desconto que davam lugar, após a compra pelo consumidor final, a um reembolso por este fabricante a um retalhista que com ele não estava directamente relacionado na cadeia de distribuição. O Tribunal de Justiça considerou que a matéria colectável do fabricante é igual ao preço de venda praticado pelo fabricante, diminuído do montante indicado no cupão e reembolsado (acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 34).
- 29 Nos n.ºs 19, 22 e 23 do acórdão Elida Gibbs, já referido, o Tribunal de Justiça recordou o princípio de base do sistema do IVA, segundo o qual este imposto tem como objectivo onerar unicamente o consumidor final, sendo perfeitamente

neutro relativamente aos sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, qualquer que seja o número de transacções que tenham lugar. Daí deduziu o Tribunal de Justiça, no n.º 24 do mesmo acórdão, que a matéria colectável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contrapartida efectivamente paga pelo consumidor final.

30 Salientando seguidamente que, segundo jurisprudência constante, há que interpretar a noção de contrapartida que figura no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, no sentido de que esta constitui o valor «subjectivo», ou seja, o efectivamente cobrado em cada caso concreto, e não um valor calculado segundo critérios objectivos, o Tribunal de Justiça concluiu que não seria conforme com esta directiva que a matéria colectável com base na qual é calculado o IVA devido pelo fabricante, enquanto sujeito passivo, fosse mais elevada do que o montante por este recebido a final, pois, se assim fosse, não seria respeitado o princípio da neutralidade do IVA relativamente aos sujeitos passivos, entre os quais se inclui o fabricante (acórdão Elida Gibbs, já referido, n.ºs 26 a 28).

31 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que a matéria colectável aplicável ao fabricante enquanto sujeito passivo deve ser constituída pelo montante correspondente ao preço a que vendeu as mercadorias aos grossistas ou aos retalhistas, diminuído do valor dos cupões. Acrescentou que esta interpretação é corroborada pelo artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Directiva, que tem por objectivo garantir a neutralidade da posição dos sujeitos passivos (acórdão Elida Gibbs, já referido, n.ºs 29 a 31).

32 De resto, no n.º 32 do acórdão Elida Gibbs, já referido, o Tribunal de Justiça rejeitou expressamente os argumentos, invocados designadamente pelos Governos alemão e do Reino Unido, segundo os quais a dedução à matéria colectável dos descontos directamente concedidos, ou dos reembolsos directamente feitos ao consumidor pelo fornecedor inicial, após o fornecimento a um grossista ou a um retalhista, pode perturbar o funcionamento do mecanismo do IVA e tornar o

sistema impraticável, uma vez que obrigaria cada um dos grossistas ou retalhistas da cadeia comercial a reajustar retroactivamente o preço e, conseqüentemente, o montante do IVA pago ao respectivo fornecedor e exigiria, por parte deste, a emissão de facturas rectificadas.

33 Em especial, o Tribunal de Justiça considerou que o sistema do IVA não é perturbado por essa dedução, uma vez que não é necessário reajustar a matéria colectável relativa às transacções intermédias. Indicou que, no que respeita a essas transacções, a aplicação do princípio da neutralidade do IVA é garantida por recurso ao regime de dedução constante do título XI da Sexta Directiva (acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 33).

34 Contudo, o Governo alemão sustenta que a abordagem consagrada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, no que respeita ao tratamento fiscal dos cupões de desconto, é incompatível com os princípios em que assenta o sistema do IVA e expõe que é por esta razão que com ela não tornou conforme a regulamentação nacional aplicável na matéria.

35 O Governo do Reino Unido refere ter adaptado a sua legislação interna na sequência do acórdão Elida Gibbs, já referido, mas que a interpretação feita pelo Tribunal nesse acórdão deve ser revista, por ser inconciliável com a própria natureza do sistema do IVA.

36 Estes dois governos consideram, com efeito, que, nos casos em que o fabricante e o beneficiário último do reembolso do cupão não estão ligados através de uma relação contratual directa, qualquer redução da matéria colectável do fabricante é contrária ao princípio da neutralidade do IVA. Sustentam que este princípio é

igualmente violado quando não se exija uma regularização formal da matéria colectável do fabricante que afecte também as deduções efectuadas pelo retalhista, pois apenas um sistema no qual a dívida fiscal do fornecedor corresponda ao montante das deduções do seu cliente permite que os sujeitos passivos não suportem a carga do IVA.

- 37 Em apoio da sua tese, os Governos alemão e do Reino Unido invocam argumentos destinados a demonstrar os desvios ao sistema do IVA que a abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, poderá causar. Segundo estes governos, resultam três problemas principais desta abordagem, ou seja, em primeiro lugar, as dificuldades práticas na administração do sistema do IVA, em segundo, a perda de receitas fiscais e, em terceiro, a violação da neutralidade concorrencial do IVA.

Quanto às dificuldades práticas na administração do sistema do IVA

- 38 Em primeiro lugar, o Governo alemão invoca que, não sendo exigida, em conformidade com a abordagem preconizada pela Comissão, uma regularização formal da matéria colectável do fabricante que também afecte as deduções efectuadas pelo retalhista, o fabricante continuará devedor da totalidade do montante do imposto indicado na factura, por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

- 39 Além disso, o Governo alemão sustenta que o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Directiva, que se refere aos casos das reduções de preços ocorridos após a realização da operação, sujeita a redução da matéria colectável às «condições fixadas pelos Estados-Membros». Daí deduz que, quando o fabricante reembolse o montante indicado no cupão após a mercadoria ter percorrido a cadeia de

distribuição, esta disposição permite que os Estados-Membros imponham, como condição para a redução da matéria colectável do fabricante, a rectificação, na medida correspondente, do imposto a montante e do imposto a jusante ao nível dos elos intermédios da referida cadeia de distribuição.

40 Estes argumentos não podem ser acolhidos.

41 No que toca, por um lado, ao artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, há que recordar que esta disposição se destina a prevenir o risco de perda de receitas fiscais decorrente de facturas incorrectas ou fictícias. Ora, visto que o reembolso, pelo fabricante ao retalhista, do valor dos cupões de desconto não afecta as demais transacções da cadeia de distribuição, a factura emitida pelo fabricante ao seu cliente directo não pode ser considerada incorrecta ou fictícia. Nestas condições, há que considerar que a referida disposição não se opõe à abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido.

42 Por outro lado, há que salientar que o princípio da neutralidade do IVA é preservado, pois o regime de dedução instituído pelo título XI da Sexta Directiva permite aos elos intermédios da cadeia de distribuição deduzirem à sua própria matéria colectável os montantes pagos por cada um ao respectivo fornecedor a título de IVA sobre a correspondente operação e restituírem assim à Administração Fiscal a parte do IVA correspondente à diferença entre o preço pago por cada um ao respectivo fornecedor e o preço a que a mercadoria foi entregue ao comprador (v. acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 33).

43 Nestas condições, a redução da matéria colectável do fabricante não pode ser sujeita à subsequente alteração das operações efectuadas pelos elos intermédios

da cadeia de distribuição, aos quais não diz respeito de forma alguma a redução do preço ou o reembolso do valor do cupão, bem como das correspondentes facturas. Portanto, o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Directiva não pode ser interpretado no sentido de que se opõe à abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido.

44 Em segundo lugar, os Governos alemão e do Reino Unido invocam que o reembolso do cupão pelo fabricante a um retalhista, ao qual a mercadoria não foi directamente fornecida, constitui uma contrapartida efectuada por um terceiro no quadro da operação entre o retalhista e o consumidor final. Portanto, não existirá qualquer razão para considerar que a contrapartida recebida no momento do fornecimento inicial pelo fabricante deva ser alterada na sequência deste reembolso.

45 A este respeito, basta considerar, por um lado, que, embora o fabricante possa efectivamente ser considerado terceiro relativamente à operação entre o retalhista beneficiário do reembolso do valor do cupão e o consumidor final, é também certo que este reembolso origina uma correspondente diminuição da quantia finalmente recebida pelo fabricante como contrapartida pelo fornecimento que efectuou e que esta contrapartida constitui, em aplicação do princípio da neutralidade do IVA, a base de cálculo do imposto de que é devedor (v., neste sentido, acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 28).

46 No que respeita, por outro lado, ao fornecimento efectuado pelo retalhista beneficiário do reembolso, há que referir que o facto de uma fracção da contrapartida recebida por este fornecimento não ter sido paga materialmente pelo consumidor final a ele próprio, mas ter sido colocada à sua disposição, por conta do consumidor final, por um terceiro, estranho a esta operação, é irrelevante para efeitos da determinação da matéria colectável deste retalhista (v., neste sentido, acórdão de 25 de Maio de 1993, Bally, C-18/92, Colect., p. I-2871, n.º 17).

47 Portanto, também não colhe este argumento.

Quanto à perda de receitas fiscais

48 O Governo alemão invoca que a abordagem preconizada pela Comissão no que respeita à diminuição da matéria colectável do fabricante conduz a uma perda de receitas para a Administração Fiscal, na medida em que implica uma dupla redução da matéria colectável na medida do valor líquido do cupão. Esta argumentação funda-se na premissa de que o valor líquido do cupão deve ser subtraído da matéria colectável do retalhista pela razão de não se tratar de uma contrapartida proveniente do consumidor final na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

49 Em especial, o Governo alemão sustenta que a tese segundo a qual a matéria colectável do retalhista respeitante à venda ao consumidor final deve englobar o valor nominal do cupão de desconto é contrária ao enunciado no acórdão de 27 de Março de 1990, *Boots Company* (C-126/88, *Colect.*, p. I-1235), bem como no acórdão *Argos Distributors*, já referido. Este governo defende que, no acórdão *Boots Company*, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que a matéria colectável do retalhista é constituída pelo preço da mercadoria, uma vez descontado o valor nominal do cupão. No acórdão *Argos Distributors*, já referido, o Tribunal de Justiça terá igualmente declarado que a matéria colectável do retalhista é constituída apenas pela quantia em dinheiro que efectivamente recebeu pela mercadoria. Decorre destes acórdãos que os cupões que são apresentados na compra de um produto não devem ser considerados nem valores em dinheiro nem uma despesa por parte do adquirente, pelo que só poderão representar uma fracção da contrapartida obtida pelo retalhista.

- 50 O Governo alemão expõe que, se, pelo contrário, se integrar o valor dos cupões na matéria colectável do retalhista, apenas poderá tratar-se de uma contrapartida fornecida por um terceiro, ou seja, pelo fabricante. Nesse caso, o pagamento do fabricante não poderá ser considerado um reembolso a favor do retalhista no quadro de um desconto. Portanto, este pagamento não poderá conduzir a uma diminuição da matéria colectável do fabricante.
- 51 O Governo do Reino Unido aprova a análise do Governo alemão. Acrescenta que, em aplicação do artigo 17.º da Sexta Directiva, o sujeito passivo tem o direito de deduzir do IVA que está obrigado a pagar sobre o fornecimento que efectuou o IVA que incidiu sobre os bens que lhe foram fornecidos e que, por conseguinte, o imposto que pode deduzir deve corresponder ao imposto de que é devedor o seu fornecedor. Ora, a análise da Comissão conduz necessariamente a que se rompa o equilíbrio entre o imposto a montante e o imposto a jusante, pois implica que o fabricante tem o direito de deduzir à sua matéria colectável quando reembolsa o valor do cupão a um retalhista que não é seu cliente directo, mesmo quando a quantia paga pelo cliente directo do fabricante não seja de forma alguma afectada pelo referido reembolso.
- 52 A este respeito, há que referir antes de mais que, como correctamente salientou a Comissão, não existe qualquer contradição entre, por um lado, a inclusão do valor do cupão de desconto na contrapartida paga pelo consumidor final ao retalhista e, por outro, a redução da matéria colectável do fabricante. Pelo contrário, a inclusão do montante indicado no cupão na matéria colectável do retalhista implica a redução da matéria colectável do fabricante, na medida do mesmo montante, a fim de garantir que o montante do cupão só seja submetido ao IVA uma única vez, ou seja, na fase do fornecimento efectuado pelo retalhista.
- 53 De resto, a regra da concordância entre o imposto pago pelo consumidor final e o que incide sobre as operações em cada fase da cadeia de distribuição exige que cada operador seja devedor, às autoridades fiscais, do imposto referente ao valor

que acrescentou. Ora, não alterando a diminuição da matéria colectável do fabricante o valor acrescentado pelo retalhista, não pode afectar o montante do IVA que o retalhista deve pagar. Pelo contrário, não sendo o reembolso recebido do fabricante pelo retalhista incluído na matéria colectável deste último, o princípio da neutralidade do IVA poderia não ser respeitado.

54 Estas conclusões não são de forma alguma infirmadas pelos acórdãos, já referidos, Boots Company e Argos Distributors, que, aliás, não são pertinentes para os efeitos dos presentes autos, pois respeitam a transacções que implicam apenas sociedades de venda a retalho e os seus clientes directos.

55 Mais especificamente, há que recordar que o processo na origem do acórdão Boots Company, já referido, se referia a cupões de desconto que eram entregues gratuitamente por uma sociedade aos seus clientes pela compra de certos artigos e que se inseriam numa operação de promoção cujo custo ela própria suportava. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça considerou que, inserindo-se esta redução de preço nos «descontos e abatimentos concedidos ao adquirente», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, o valor nominal dos cupões não devia ser incluído na matéria colectável desta sociedade (acórdão Boots Company, já referido, n.ºs 13, 21 e 22).

56 No processo na origem do acórdão Argos Distributors, já referido, os cupões eram emitidos e vendidos por uma sociedade, pelo seu valor nominal ou com desconto, e eram posteriormente utilizados, até ao montante deste valor nominal, como meio de pagamento, nas lojas desta sociedade, por compradores diversos dos adquirentes destes cupões. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, para os efeitos do cálculo do IVA devido pela Argos Distributors Ltd sobre as receitas provenientes das vendas das mercadorias pagas através dos referidos

cupões, a contrapartida subjectiva, realmente recebida por esta sociedade, é constituída pelo valor nominal dos cupões, deduzidos os eventuais descontos acordados (v. acórdão Argos Distributors, já referido, n.ºs 18 e 20).

- 57 Resulta dos acórdãos Boots Company e Argos Distributors, já referidos, por um lado, que a apreciação dos cupões de desconto, para efeitos do cálculo do IVA, depende das suas características jurídicas e económicas e, por outro, que a matéria colectável do operador que os aceita não pode ser inferior à quantia em dinheiro que efectivamente recebe pelo seu fornecimento (v. acórdãos, já referidos, Boots Company, n.ºs 21 e 22, e Argos Distributors, n.ºs 19 a 23).
- 58 Decorre do anteriormente exposto que, em situações como a do caso em apreço, a contrapartida subjectiva, na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, recebida pelo retalhista é composta pela totalidade do preço da mercadoria, tendo este sido pago em parte pelo consumidor final e em parte pelo fabricante. Com efeito, os cupões materializam, para o retalhista, o direito de receber do fabricante um reembolso correspondente à redução feita ao consumidor final. De onde decorre que a quantia representada pelo valor nominal destes cupões constitui, para o retalhista, um elemento do activo que é realizado no momento do seu reembolso e que estes devem ser tratados, na medida deste valor, como meios de pagamento.
- 59 Por conseguinte, há que concluir que a matéria colectável do retalhista referente à venda ao consumidor final corresponde à totalidade do preço de retalho, ou seja, ao preço pago pelo consumidor final, acrescido do montante reembolsado ao retalhista pelo fabricante.

- 60 Portanto, o argumento assente no facto de o valor líquido do cupão de desconto não poder ser incluído na matéria colectável do retalhista não colhe.
- 61 Os Governos alemão e do Reino Unido sustentam ainda que a diminuição do imposto pago pelo fabricante, sem uma rectificação, na correspondente medida, da dedução do imposto a montante que foi efectuada pelo seu cliente directo e das demais transacções intermédias, origina perdas fiscais sistemáticas quando da utilização transfronteiriça dos cupões de desconto, bem como quando das operações em benefício de sujeitos passivos que actuam na qualidade de consumidores finais.
- 62 Em especial, estes dois governos invocam a hipótese de o fornecimento do retalhista ao consumidor final corresponder a uma exportação isenta ou a um fornecimento intracomunitário igualmente isento, bem como o caso de o consumidor final que compra a mercadoria ao retalhista ser um empresário que a utiliza para operações tributadas e que goza do direito de dedução na medida correspondente ao imposto aplicado pelo retalhista. Segundo os referidos governos, a inclusão do cupão de desconto na matéria colectável do retalhista origina, nestas hipóteses, deduções em excesso em detrimento do fisco, na medida do IVA incluído no valor nominal do cupão.
- 63 Há que referir que, nas hipóteses descritas no número anterior, a redução da matéria colectável do fabricante sem rectificação correspondente das deduções dos demais operadores da cadeia de distribuição não conduz inexoravelmente a um desequilíbrio entre o imposto a montante e o imposto a jusante e, portanto, a pôr-se em causa o sistema do IVA. Com efeito, em todas estas hipóteses, a concordância entre o imposto a montante e o imposto a jusante pode ser preservada mediante recurso às medidas previstas pela Sexta Directiva.

- 64 Em particular, há que recordar que, no que toca às transacções intracomunitárias normais, a razão pela qual o fabricante que faz uso dos sistemas de promoção das vendas, como os em causa no caso em apreço, está autorizado a deduzir *a posteriori* à sua matéria colectável reside no facto de o preço pago pelo consumidor final incluir o IVA e de, portanto, qualquer redução deste preço comportar igualmente uma parte de IVA. Pelo contrário, nos casos em que, em razão de uma isenção, o valor indicado no cupão de desconto não é tributável no Estado-Membro a partir do qual a mercadoria é expedida, não há qualquer preço facturado nesta fase da cadeia de distribuição ou a jusante que inclua IVA, o que significa que uma redução ou um reembolso parcial deste preço também não pode incluir uma parte de IVA que possa conduzir a uma redução do imposto pago pelo fabricante.
- 65 Assim, no que toca aos fornecimentos para exportação ou intracomunitários que são isentos, as autoridades fiscais estão na posição, fazendo uso das possibilidades que lhes são conferidas pelo artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Directiva, de impedir que o fabricante reduza do seu imposto a jusante o que constituiria um montante fictício de IVA. A este respeito, uma dedução excessiva do IVA pode ser evitada através de controlos efectuados à contabilidade do fabricante.
- 66 Quanto ao mais, no que respeita ao caso em que o consumidor final é um empresário habilitado a proceder a deduções e que utiliza a mercadoria na sua empresa, qualquer excedente de dedução decorrente do reembolso *a posteriori* de um cupão pode ser evitado através da regularização da dedução do imposto a montante efectuada ao nível deste consumidor final, em conformidade com o disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Com efeito, esta disposição prevê a possibilidade de se regularizarem deduções inicialmente efectuadas, quando se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, após ter sido feita a declaração. O cumprimento da obrigação de regularização das deduções pode ser assegurado, também neste caso, através de controlos contabilísticos tanto ao nível do consumidor final como ao nível do fabricante.

- 67 Portanto, há que concluir que, nas situações que podem engendrar uma dedução excessiva do imposto a montante, como as invocadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, a Sexta Directiva permite tomar as medidas adequadas a fim de impedir qualquer pedido de dedução injustificado e, portanto, qualquer perda de receitas fiscais.

Quanto à violação da neutralidade concorrencial do IVA

- 68 O Governo alemão invoca ainda que a abordagem, defendida pela Comissão, segundo a qual o fabricante está em todo o caso habilitado a deduzir à sua matéria colectável o valor do cupão que reembolsa, viola o princípio da neutralidade do IVA, do ponto de vista da concorrência. Segundo este governo, semelhante redução conduz a distorções da concorrência, na medida em que o tratamento fiscal do sistema dos cupões de desconto será então mais favorável do que o das demais operações de promoção.
- 69 A este respeito, o Governo alemão observa que uma operação de promoção das vendas assente em cupões de desconto é decidida unicamente pelo fabricante, que determina a sua importância e suporta os custos financeiros que a mesma origina. Ora, este governo considera que a redução da carga financeira do fabricante na medida do IVA incluído no valor nominal dos cupões contribui, em última análise, para o financiamento das despesas de promoção das vendas e pode, portanto, criar uma discriminação relativamente a outros tipos de acções de promoção, como as campanhas publicitárias ou a oferta de presentes publicitários.
- 70 O Governo alemão refere, a este respeito, que um fabricante que pretenda promover a venda das suas mercadorias é incitado a renunciar aos serviços das

agências de publicidade, pois, recorrendo ao sistema dos cupões de desconto, os seus custos de exploração serão inferiores. Daí deduz este governo que a diminuição da dívida fiscal do fabricante na medida do IVA incluído no valor nominal dos cupões priva os eventuais prestadores de serviços de potenciais contratos.

71 O Governo alemão sustenta que uma redução da matéria colectável do fabricante na medida do valor líquido dos cupões cria também uma distorção de concorrência em detrimento das operações de promoção que tomam a forma da oferta de presentes, como a que foi objecto do acórdão de 27 de Abril de 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Colect., p. I-2323). Alega que, neste acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que a entrega, ao consumidor final, de presentes a título gratuito deve ser sujeita ao imposto sobre o volume de negócios, em conformidade com o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, pois o presente não constitui um desconto sobre o produto promovido.

72 Comparando o sistema das ofertas de presentes com o dos cupões de desconto, o Governo alemão alega que, no primeiro destes sistemas, o fabricante deve pagar o IVA sobre a entrega do presente, beneficiando todavia de um direito de dedução na medida correspondente ao montante despendido com a sua compra. Em contrapartida, se o fabricante optar por substituir este presente por um cupão cujo valor nominal corresponde ao preço líquido de compra do presente, pode diminuir os seus custos de exploração na medida do IVA incluído no referido valor nominal. Daí conclui este governo que o tratamento fiscal da oferta de presentes pelo fabricante é neutro, ao passo que a emissão de cupões de desconto é privilegiada do ponto de vista do IVA.

73 A este respeito, há que referir antes de mais que, tendo em conta a sua neutralidade, o IVA não constitui, em princípio, um factor de custos e não pode ter incidência na opção do método a seguir pelos fabricantes para promover as vendas dos seus produtos. No caso em apreço, o Governo alemão não pôde demonstrar a existência de um tratamento fiscal que favoreça o sistema dos cupões de desconto relativamente a outras formas de promoção das vendas e, portanto, de uma distorção da concorrência.

- 74 Em primeiro lugar, há que concluir que o Governo alemão não explicou em que consiste efectivamente a pretensa distorção das condições concorrenciais verificada em detrimento das agências de publicidade. Com efeito, não há qualquer razão para pressupor que, se um fabricante encarregasse uma agência de publicidade de promover as vendas dos seus produtos, seria necessariamente conduzido a efectuar uma despesa superior àquela que efectuariam entregando cupões aos consumidores finais, pois a prestação desta agência conferiria um direito a dedução a favor do fabricante, sendo, pois, reduzida a sua dívida fiscal.
- 75 Em segundo lugar, há que recordar que o processo na origem do acórdão Kuwait Petroleum, já referido, respeitava a cupões entregues por uma companhia petrolífera aos consumidores pela compra de uma certa quantidade de gasolina e que podiam ser trocados, a título gratuito, por presentes a escolher num catálogo especial. O Tribunal de Justiça entendeu que a entrega destes presentes não podia ser considerada um desconto ou um abatimento de preço nos termos do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, mas devia ser equiparada a uma entrega a título oneroso e, portanto, a uma operação tributável, por força do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva (v. acórdão Kuwait Petroleum, já referido, n.ºs 16, 17 e 31). Esta disposição prevê, designadamente, que a afectação, por um sujeito passivo, de um bem da sua empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a sua transmissão a título gratuito devem ser equiparadas à entrega efectuada a título oneroso, quando este bem confira o direito a uma dedução total ou parcial do IVA.
- 76 Contudo, o Tribunal de Justiça também precisou que o sujeito passivo que entrega estes presentes está autorizado a deduzir, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o montante do IVA pago a montante pela compra desses bens (v. acórdão Kuwait Petroleum, já referido, n.º 19).
- 77 Portanto, verifica-se que, sendo embora certo que os dois tipos de sistemas promocionais, que são a emissão de cupões de desconto e a entrega de presentes

publicitários, estão abrangidos por dois quadros regulamentares distintos, esta diferença de tratamento fiscal é inerente à economia da Sexta Directiva e não pode ocasionar distorções de concorrência como as invocadas pelo Governo alemão.

78 De onde decorre que o argumento assente na violação da neutralidade concorrencial do IVA também não colhe.

79 Visto o conjunto das precedentes considerações, há que declarar que, ao não adoptar disposições que permitam, no caso de um reembolso de cupões de desconto, rectificar a matéria colectável do sujeito passivo que efectuou este reembolso, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.º da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

80 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas, se tal tiver sido pedido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida nos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas.

- 81 Em conformidade com o n.º 4 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, o Reino Unido suportará as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

- 1) Ao não adoptar as disposições que permitem, no caso de um reembolso de cupões de desconto, rectificar a matéria colectável do sujeito passivo que efectuou este reembolso, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.º 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, na versão decorrente da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação.
- 2) A República Federal da Alemanha é condenada nas despesas.

- 3) O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportará as suas próprias despesas.

Rodríguez Iglesias

Puissochet

Schintgen

Timmermans

Gulmann

Edward

Skouris

Macken

Colneric

von Bahr

Cunha Rodrigues

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 15 de Outubro de 2002.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias