

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

16 de Janeiro de 2003 *

No processo C-398/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Yorkshire Co-operatives Ltd,

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, 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),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen (relator), presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, C. Gulmann, V. Skouris, F. Macken e N. Colneric, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Yorkshire Co-operatives Ltd, por J. Ghosh, barrister, mandatado pelo gabinete KPMG, solicitors,
- em representação do Governo do Reino Unido, por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por R. Anderson, barrister,
- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, na qualidade de agente,
- em representação do Governo irlandês, por M. A. Buckley, na qualidade de agente, assistido por D. Moloney, BL,
- em representação do Governo neerlandês, por M. A. Fierstra, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Yorkshire Co-operatives Ltd, representada por J. Ghosh, do Governo do Reino Unido, representado por R. Magrill, assistida por K. Parker, QC, do Governo irlandês, representado por D. Moloney, e da Comissão, representada por R. Lyal, na audiência de 21 de Junho de 2001,

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

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 12 de Outubro de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de Outubro seguinte, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, 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; a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio que opõe a Yorkshire Co-operative Ltd (a seguir «Yorkshire») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), que no Reino Unido são competentes em

matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito da restituição de quantias pagas pela Yorkshire a título de IVA.

A regulamentação comunitária

3 O artigo 11.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«A matéria colectável é constituída:

- a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...] 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;

[...]»

4 O artigo 11.º, A, enumera nos seus n.ºs 2 e 3, respectivamente, os elementos que devem ser incluídos na matéria colectável e os que dela devem ser excluídos. O artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), determina que a matéria colectável não inclui «os

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

- 5 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.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

- 6 A Yorkshire é uma sociedade cooperativa que se dedica à venda a retalho de produtos alimentares e não alimentares. No quadro desta actividade, aceitou, entre 1974 e 1996, vales de desconto emitidos por diferentes fabricantes. Estes vales eram distribuídos ao público quer directamente quer sob a forma de talões a recortar de diversas publicações (revistas, jornais, etc.). Cada vale mencionava uma determinada quantia em dinheiro ou indicava um método de cálculo de uma tal quantia e permitia ao cliente adquirir, em determinados retalhistas, o produto indicado no referido vale ao preço de venda normal diminuído do montante da redução. Os vales continham ainda instruções dirigidas aos retalhistas e relativas ao modo pelo qual estes deviam proceder a fim de obterem o pagamento, pelos fabricantes, do montante correspondente ao valor nominal dos vales aceites.

- 7 Os produtos abrangidos pelos referidos vales eram postos à venda ao preço de retalho normal, de modo que um cliente que não dispusesse de um vale estava obrigado a pagar esse preço.
- 8 A Yorkshire integrava na sua receita bruta diária as quantias que recebia dos fabricantes em contrapartida do envio dos vales de desconto que recebera e declarava assim, a título de IVA, a totalidade do preço de retalho normal dos produtos vendidos, sem dedução do montante dos vales de desconto. O preço a que a Yorkshire adquiria os produtos aos diferentes fabricantes não tinha em conta o valor dos vales de desconto, tendo mesmo alguns desses produtos sido adquiridos antes que os fabricantes emitissem os referidos vales.
- 9 Em 2 de Dezembro de 1996, a Yorkshire solicitou aos Commissioners o reembolso de uma parte do IVA que pagara pelos exercícios contabilísticos incluídos no período compreendido entre Fevereiro de 1974 e Janeiro de 1996. Alegou, nomeadamente, que resulta do acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339), que só as quantias pagas pelos clientes constituíam a contrapartida das entregas de bens que ela efectuou no decurso do referido período e que as quantias recebidas dos fabricantes correspondiam a reembolsos ou a reduções sobre o preço inicial de compra dos referidos bens. Estas quantias não deviam, portanto, ser integradas na matéria colectável. Além disso, uma vez que os fabricantes não emitiram qualquer nota de crédito a seu respeito, ela não tinha a obrigação de efectuar um ajustamento do imposto pago a montante nem de proceder a um ajustamento compensatório das suas declarações de IVA correspondentes às entregas dos fabricantes.
- 10 Os Commissioners rejeitaram este pedido por decisão de 10 de Fevereiro de 1997, com o fundamento de que a Yorkshire fizera uma interpretação errada do acórdão Elida Gibbs, já referido. Consideram que a matéria colectável relativa ao fornecimento de bens efectuado pela Yorkshire é constituída pelos montantes pagos em dinheiro pelos clientes desta sociedade acrescidos das quantias pagas pelos fabricantes.

11 A Yorkshire interpôs recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

12 Este, considerando que a solução do litígio nele pendente dependia da interpretação da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Interpretando correctamente o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, da Sexta Directiva, o que se deve entender por matéria colectável no caso de um fornecimento de mercadorias, por um retalhista na posição da recorrente, a um cliente, numa situação em que:

a) o fabricante das mercadorias as vendeu ao retalhista (ou, hipoteticamente, ao grossista que por sua vez as vendeu ao retalhista),

b) lançando uma campanha de promoção, o fabricante emite um vale nos termos do qual:

i) o seu detentor, ao apresentá-lo ao retalhista, pode adquirir as mercadorias a um preço inferior ao preço normal de venda ao público, sendo o montante da redução ('o desconto') indicado no vale ou determinável nos termos deste, e

- ii) o fabricante, quando o retalhista tenha vendido os produtos nos termos do vale e apresentado este ao fabricante, paga ao retalhista um montante igual ao montante do desconto,
- c) o retalhista vende as mercadorias a um cliente contra apresentação do vale, recebendo o preço reduzido, e
- d) o retalhista apresenta o vale ao fabricante e recebe um montante igual ao montante do desconto?

A matéria colectável é constituída

- i) pelo montante em dinheiro pago pelo cliente ou
 - ii) pelo montante em dinheiro pago pelo cliente mais o montante igual ao montante do desconto pago pelo fabricante?
- 2) No caso de a resposta à questão 1) ser no sentido indicado em i), deve o retalhista ajustar, na sua declaração de IVA relativa às mercadorias que lhe foram fornecidas pelo fabricante (ou, sendo caso disso, pelo grossista), o imposto que pagou a montante, no caso de o fabricante ou outro fornecedor não ter emitido uma nota de crédito ao retalhista para efeitos de reembolso dos descontos?»

Quanto à primeira questão

- 13 A título liminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 234.º CE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, como as questões colocadas são relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, *Bosman*, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59, e de 17 de Maio de 2001, *TNT Traco*, C-340/99, Colect., p. I-4109, n.º 30).
- 14 No entanto, o Tribunal de Justiça também declarou que, em casos excepcionais, lhe cabe examinar as condições em que os pedidos de interpretação lhe são submetidos pelos órgãos jurisdicionais nacionais para verificar a sua própria competência (v., neste sentido, acórdão de 16 de Dezembro de 1981, *Foglia*, 244/80, Recueil, p. 3045, n.º 21). A recusa de pronúncia sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional só é possível quando é manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema é hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (v., designadamente, acórdãos, já referidos, *Bosman*, n.º 61, e *TNT Traco*, n.º 31).
- 15 No caso vertente, há que realçar, como foi feito pelo advogado-geral no n.º 26 das suas conclusões, que o órgão jurisdicional de reenvio precisa que nenhum grossista interveio nas vendas dos produtos pelos quais a Yorkshire aceitou vales de desconto entregues por consumidores finais e que a parte da sua primeira questão relativa à intervenção de um grossista na cadeia de distribuição consiste numa simples hipótese desprovida de pertinência para a solução do litígio do processo principal. Daqui resulta que o Tribunal de Justiça não tem de responder a esta parte da primeira questão.

- 16 Deste modo, deve entender-se que pela primeira questão se pergunta, em substância, se, quando um retalhista aceita, no acto de venda de um produto, que o consumidor final pague o preço de venda em parte em dinheiro e em parte por meio de um vale de desconto emitido pelo fabricante desse produto e este reembolsa o retalhista do montante indicado no referido vale, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o valor nominal desse vale deve ser integrado na matéria colectável desse retalhista, ou no sentido de que esta é unicamente constituída pela parte do preço paga a dinheiro pelo referido consumidor.
- 17 Com o fim de responder à questão assim reformulada, há que realçar que, no n.º 45 do acórdão de 5 de Outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, Colect., p. I-8315), que diz, nomeadamente, respeito à determinação da matéria colectável de fabricantes que emitem vales de desconto como os que estão em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça declarou, em substância, que um tal fabricante pode ser considerado terceiro relativamente à operação entre o retalhista beneficiário do reembolso do valor do vale de desconto e o consumidor final que utilizou esse vale.
- 18 No n.º 46 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, o Tribunal de Justiça recordou que, no que respeita ao fornecimento efectuado pelo retalhista beneficiário do reembolso, o facto de uma fracção da contrapartida recebida por este fornecimento não ter sido paga materialmente pelo próprio consumidor final, antes tendo sido colocada à disposição do retalhista, por conta do consumidor final, por um terceiro, estranho a esta operação, é irrelevante para efeitos da determinação da matéria colectável deste retalhista.
- 19 O Tribunal acrescentou, no n.º 57 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, que a apreciação dos vales de desconto, para efeitos do cálculo do IVA, depende das suas características jurídicas e económicas e que a matéria colectável do

operador que os aceita não pode ser inferior à quantia em dinheiro que efectivamente recebe pelo seu fornecimento.

- 20 Daqui concluiu o Tribunal, no n.º 58 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, que, quando um fabricante organiza uma operação de promoção através de vales de desconto cujo montante nominal é por ele reembolsado aos retalhistas que os aceitaram, 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 vales materializam, para o retalhista, o direito a receber do fabricante um reembolso correspondente à redução feita ao referido consumidor. De onde decorre que a quantia representada pelo valor nominal destes vales 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.
- 21 Face a estas considerações, o Tribunal declarou, no n.º 59 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, que a matéria colectável do retalhista relativa 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.
- 22 Dado que os vales de desconto sobre os quais incidia o litígio que deu lugar ao acórdão Comissão/Alemanha, já referido, emitidos no quadro de operações promocionais dos fabricantes, eram análogos aos que foram aceites pela Yorkshire no decurso do período em causa no litígio submetido ao órgão jurisdicional de reenvio, há que concluir que a interpretação a que o Tribunal de Justiça chegou no n.º 59 do referido acórdão é transponível para um processo como o dos autos principais.

- 23 Daqui resulta que se deve responder à primeira questão que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um retalhista aceita, no acto de venda de um produto, que o consumidor final pague o preço de venda em parte em dinheiro e em parte por meio de um vale de desconto emitido pelo fabricante desse produto e este reembolsa o retalhista do montante indicado no referido vale, o valor nominal desse vale deve ser integrado na matéria colectável desse retalhista.

Quanto à segunda questão

- 24 Face à resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

- 25 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, alemão, irlandês e neerlandês, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester, por decisão de 12 de Outubro de 1999, declara:

O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e C, n.º 1, 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 retalhista aceita, no acto de venda de um produto, que o consumidor final pague o preço de venda em parte em dinheiro e em parte por meio de um vale de desconto emitido pelo fabricante desse produto e este reembolsa o retalhista do montante indicado no referido vale, o valor nominal desse vale deve ser integrado na matéria colectável desse retalhista.

Schintgen

Gulmann

Skouris

Macken

Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 16 de Janeiro de 2003.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

J.-P. Puissochet