

Processo C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Weald Leasing Ltd

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

«Sexta Directiva IVA – Conceito de prática abusiva – Operações de locação financeira executadas por um grupo de empresas tendo em vista o escalonamento do pagamento do IVA não dedutível»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Operações constitutivas de uma prática abusiva – Conceito*

(Directiva 77/388 do Conselho)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Operações constitutivas de uma prática abusiva*

(Directiva 77/388 do Conselho)

1. A vantagem fiscal que resulta do recurso, por uma empresa, a operações de locação financeira relativas a activos, em vez da compra directa desses activos, não constitui uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 95/7, e da legislação nacional que a transpõe, desde que as condições contratuais respeitantes a essas operações, nomeadamente as que respeitam à fixação do montante das rendas, correspondam a condições normais de mercado e que a implicação de uma sociedade terceira intermediária nas referidas operações não seja de natureza a impedir a aplicação dessas disposições, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

A circunstância de essa empresa não efectuar, no quadro das suas transacções comerciais normais, operações de locação financeira é irrelevante a este respeito. De facto, a constatação da existência de uma prática abusiva não resulta da natureza das transacções comerciais normalmente efectuadas pelo autor das operações, mas do objecto, da finalidade e dos efeitos dessas mesmas operações.

(cf. n.os 44, 45, disp. 1)

2. Se certas condições contratuais relativas a operações de locação financeira a que recorre uma empresa e/ou a intervenção de uma sociedade terceira intermediária nessas operações forem constitutivas de uma prática abusiva, as referidas operações devem ser redefinidas de

modo a restabelecer a situação que existiria na ausência dos elementos das referidas condições contratuais que apresentam carácter abusivo e/ou da intervenção dessa sociedade.

(cf. n.os 52, 53, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Dezembro de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Conceito de prática abusiva – Operações de locação financeira executadas por um grupo de empresas tendo em vista o escalonamento do pagamento do IVA não dedutível»

No processo C-103/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), por decisão de 24 de Fevereiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de Março de 2009, no processo

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Weald Leasing Ltd,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (relator), E. Juhász e T. von Danwitz, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 3 de Junho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Weald Leasing Ltd, por M. Conlon, QC, e N. Shaw, barrister, mandatados por S. Walsh, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Ossowski, na qualidade de agente, assistido por M. Hall, barrister,
- em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por A. Aston, SC,

- em representação do Governo grego, por G. Kanellopoulos, S. Trekli e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por F. Arena, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de Outubro de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do conceito de «prática abusiva», na acepção dos acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609), de 21 de Fevereiro de 2008, Part Service (C-425/06, Colect., p. I-897), e de 22 de Maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, Colect., p. I-4019).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») à Weald Leasing Ltd (a seguir «Weald Leasing»), a propósito do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no qual essa sociedade foi tributada em razão de certas operações de locação financeira por ela efectuadas.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 2.º, 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»), dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

4 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, prevê:

«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 [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

5 O artigo 27.º da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para

simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.
3. A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.
4. A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.º 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.
5. Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1.»

Legislação nacional

6 O anexo 6, n.º 1, da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994, a seguir «VAT Act 1994») prevê:

«1(1) Quando

- a) o valor de entregas de bens ou de prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo mediante contrapartida em dinheiro (à excepção deste parágrafo) for inferior ao seu valor normal de mercado e
- b) a pessoa que efectua a prestação e o destinatário da prestação estejam vinculados entre si e,
- c) estando em causa prestações tributáveis, o destinatário não tenha direito, nos termos das sections 25 e 26, a um crédito sobre a totalidade do IVA relativo a essa prestação,

os Commissioners podem decidir que o valor dessa prestação será considerado o seu valor normal de mercado.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 O Churchill Group of Companies (a seguir «grupo Churchill») fornece, principalmente, serviços de seguro isentos de IVA.

8 A Churchill Management Ltd (a seguir «CML») e as suas filiais Churchill Accident Repair Centre (a seguir «CARC») e Weald Leasing fazem parte do grupo Churchill.

9 A CML e a CARC têm uma taxa de recuperação de IVA pago a montante, de cerca de 1%, pelo que, quando adquirem equipamentos, apenas podem deduzir 1% do IVA relativo a essas aquisições.

10 A actividade comercial da Weald Leasing consiste em adquirir os activos em causa e dá-los seguidamente em locação financeira (*leasing*).

11 Suas Ltd (a seguir «Suas») é uma sociedade detida pelo consultor em matéria de IVA do grupo Churchill e por sua mulher, mas que não faz parte deste grupo. A única actividade

comercial significativa consiste na locação de activos à Weald Leasing e, seguidamente, na sublocação desses activos à CML e à CARC.

12 Sempre que a CML ou a CARC precisavam de um novo equipamento, a Weald Leasing adquiria-o, dava-o em locação financeira à Suas, que, por seu turno, o dava em sublocação à CML ou à CARC.

13 O recurso a esta série de operações evitava à CML e à CARC serem obrigadas a adquirir directamente os equipamentos de que necessitavam e a pagar, de uma só vez, a totalidade do montante de IVA não dedutível relativo a essas aquisições.

14 O objectivo destas operações consistia em fraccionar e escalonar o pagamento desse montante, a fim de diferir o pagamento da dívida fiscal que pesava sobre o grupo Churchill.

15 Com efeito, a CML e a CARC pagavam de imediato a dívida do IVA não dedutível, não sobre o custo total dos equipamentos adquiridos mas sobre o montante das locações relativas a esses equipamentos, repartido pelo período de duração dos contratos de locação financeira.

16 Os Commissioners emitiram avisos de liquidação de imposto, mediante os quais indeferiram o pedido da Weald Leasing de dedução do IVA pago a montante sobre os activos dados em locação financeira entre o mês de Outubro de 2000 e Outubro de 2004, com o fundamento de que as operações em causa não constituíam actividades económicas e apresentavam carácter abusivo.

17 A Weald Leasing apresentou reclamação desses avisos de liquidação, invocando que as referidas operações não tinham sido realizadas com o único propósito de obter uma vantagem fiscal e que o facto de fornecer equipamentos através de um contrato de locação financeira não era contrário aos objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva.

18 Na sequência do acórdão Halifax e o., já referido, os Commissioners renunciaram ao argumento de que as operações em causa não tinham carácter de actividades económicas e limitaram-se a sustentar que essas operações constituíam uma prática abusiva.

19 Por sentença de 7 de Fevereiro de 2007, o VAT and Duties Tribunal declarou que o objectivo essencial das referidas operações era a obtenção de uma vantagem fiscal, que consistia em diferir para o momento da celebração dos contratos de locação financeira o pagamento da dívida de IVA suportada pelo grupo Churchill, mas que essa vantagem não era contrária ao objectivo das disposições pertinentes da Sexta Directiva.

20 Esse órgão jurisdicional declarou igualmente que podia eventualmente resultar um abuso, não dos contratos de locação financeira, em si mesmos, mas do montante das rendas neles previsto, bem como de acordos que permitissem impedir os Commissioners de tomar uma decisão ao abrigo do anexo 6 do VAT Act 1994.

21 Os Commissioners recorreram dessa sentença para a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, alegando que a vantagem fiscal obtida pelo grupo Churchill era contrária aos objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva.

22 Por acórdão de 16 de Janeiro de 2008, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, negou provimento ao recurso interposto pelos Commissioners, com o fundamento de que a circunstância de as operações em causa não terem sido realizadas no quadro de transacções comerciais normais não era suficiente para se concluir pela existência de uma prática abusiva, uma vez que a vantagem fiscal obtida pelo grupo Churchill através dessas

operações não era contrária ao princípio da neutralidade fiscal ou a qualquer outra disposição da Sexta Directiva.

23 Os Commissioners recorreram desse acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio, com o fundamento de que a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, não tinha examinado a questão de saber se os contratos de locação financeira em causa se inseriam no quadro das transacções comerciais normais das partes. Segundo eles, é contrário aos objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva permitir a um contribuinte deduzir o IVA gerado a montante por operações sem objecto comercial real, que não são efectuadas em condições normais de mercado, não comportam os ónus e os riscos normalmente associados a esses contratos e não foram celebradas no quadro de transacções comerciais normais dos co?contratantes.

24 Foi neste contexto que Court of Appeal (England & Wales) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em circunstâncias como as que se verificam no presente processo, em que um comerciante em grande parte isento adopta uma estrutura de locação financeira de activos que envolve um terceiro intermediário, em vez de adquirir directamente os bens, [essa] estrutura de locação financeira de activos ou [qualquer elemento dela] dá origem a uma vantagem fiscal contrária ao objectivo prosseguido pela Sexta Directiva, na acepção do n.º 74 do acórdão [...] Halifax e o. [já referido]?

2) Tendo em conta o facto de que a Sexta Directiva IVA contempla a locação financeira de activos por comerciantes isentos ou parcialmente isentos, e tendo em conta a referência do Tribunal de Justiça a ‘transacções comerciais normais’, nos n.os 69 e 80 do acórdão Halifax e o. [já referido] e no n.º 27 do acórdão [...] Ampliscientifica e Amplifin [já referido], e também a ausência de tal referência no acórdão [...] Part Service [já referido], a locação financeira por um comerciante isento ou parcialmente isento constitui uma prática abusiva, mesmo que, no âmbito das respectivas transacções comerciais normais, [esse comerciante] não se dedique a operações de locação financeira?

3) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão:

a) Qual é a relevância da referência a ‘transacções comerciais normais’ no contexto dos n.os 74 e 75 do acórdão Halifax e o. [já referido]: é relevante para o n.º 74 ou para o n.º 75, ou para ambos?

b) A referência a ‘transacções comerciais normais’ diz respeito a:

- Operações a que se dedica normalmente o sujeito passivo;
- Operações a que se dedicam duas ou mais partes [...] [em condições normais de mercado];
- Operações comercialmente viáveis;
- Operações que criam os ónus e riscos comerciais normalmente associados a benefícios comerciais conexos;
- Operações que não são artificiais no sentido de que têm [substância] comercial;
- Qualquer outro tipo ou categoria de operações?

4) Se se concluir que a estrutura de locação financeira de activos, ou qualquer parte dela, constitui uma prática abusiva, qual é a redefinição adequada? Em especial, o órgão jurisdicional

nacional ou a Administração Fiscal deve:

- a) Ignorar a existência do terceiro intermediário e decidir que o IVA seja pago com base no valor normal de mercado das rendas;
- b) Redefinir a estrutura de locação financeira como uma aquisição directa; ou
- c) Redefinir as operações de outra forma que o órgão jurisdicional ou a Administração Fiscal considere como adequada para recriar a situação que teria prevalecido sem as operações que constituem a prática abusiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

25 Com a sua primeira e segunda questões, que convém examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o facto de as empresas recorrerem a operações de locação financeira de activos como as que estão em causa no processo principal, que implicam uma sociedade terceira intermediária, em vez de adquirirem directamente esses activos, tem por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições da Sexta Directiva e se, uma vez que a referida empresa não efectua operações de locação financeira no quadro das suas transacções comerciais normais, o recurso a essas operações constitui uma prática abusiva.

26 Importa recordar que a aplicação da regulamentação da União não pode ser alargada a ponto de cobrir as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que são realizadas não no quadro de transacções comerciais normais mas somente com o objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito da União e que o princípio da proibição das práticas abusivas se aplica igualmente ao domínio do IVA (v. acórdãos, já referidos, *Halifax* e o., n.os 69 e 70, e *Ampliscientifica* e *Amplifin*, n.º 27).

27 Por outro lado, a opção, por parte de um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis pode basear-se num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime objectivo do IVA. Quando o sujeito passivo pode escolher entre duas operações, a Sexta Directiva não o obriga a optar pela que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado. Pelo contrário, o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua actividade de modo a limitar a sua dívida fiscal (v. acórdãos, já referidos, *Halifax* e o., n.º 73, e *Part Service*, n.º 47).

28 Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que, no domínio do IVA, a constatação da existência de uma prática abusiva exige a reunião de duas condições.

29 Por um lado, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas pelas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, devem ter por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições (v. acórdãos, já referidos, *Halifax* e o., n.º 74, e *Part Service*, n.º 42).

30 Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. Com efeito, a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais (v. acórdãos, já referidos, Halifax e o., n.º 75, e Parte Service, n.º 42).

31 No que diz respeito ao processo principal, resulta da decisão de reenvio que a finalidade essencial das operações de locação financeira em causa era a obtenção de uma vantagem fiscal, a saber, o escalonamento do pagamento do montante do IVA relativo às aquisições em causa, de maneira a diferir a carga fiscal que pesava sobre o grupo Churchill.

32 Todavia, para se concluir pela existência de uma prática abusiva, é igualmente necessário que, apesar da aplicação formal das condições previstas pelas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, a referida vantagem fiscal seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições.

33 A este respeito, cabe sublinhar que as operações de locação financeira estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e que a vantagem fiscal que pode eventualmente resultar do recurso a essas operações não constitui, em si mesma, uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes desta directiva e da legislação nacional que a transpõe.

34 Com efeito, não se pode criticar um sujeito passivo pelo facto de ter optado por uma operação de locação financeira que lhe dá uma vantagem que consiste, como resulta da decisão de reenvio, no escalonamento do pagamento da sua dívida fiscal, em vez de por uma operação de aquisição, que não lhe dá essa vantagem, desde que o IVA relativo a essa operação de locação financeira seja devida e integralmente pago.

35 Ora, não é contestado ser essa a situação do IVA relativo às operações de locação financeira objecto do processo principal e que, para cada uma dessas operações, as sociedades em causa pagaram o valor correcto de IVA a jusante e deduziram, quando podiam, o valor correcto de IVA a montante.

36 Com efeito, se a Weald Leasing pôde deduzir o IVA relativo aos bens que adquiriu, isso deveu-se ao facto de não exercer actividades de seguro, mas actividades de locação financeira sujeitas a IVA e não isentas.

37 De igual modo, a CML e a CARC não deduziram o IVA relativo às rendas pagas à Suas, porquanto 99% do seu montante era irre recuperável.

38 Além disso, o recurso a uma operação de locação financeira relativa a um bem não implica, em si mesmo, que o montante de IVA respeitante a essa operação seja inferior ao que teria sido pago em caso de aquisição desse bem.

39 Assim sendo, o órgão jurisdicional de reenvio deverá determinar, por um lado, se as condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal são contrárias às disposições da Sexta Directiva e da legislação nacional que a transpõe. Tal aconteceria, nomeadamente, no caso da fixação do montante das rendas, se este montante fosse anormalmente baixo e não correspondesse a nenhuma realidade económica.

40 Por outro lado, esse órgão jurisdicional deverá igualmente determinar se a implicação de uma sociedade terceira intermediária nessas operações, no caso vertente, a Suas, é de natureza

a impedir a aplicação dessas disposições.

41 A este respeito, o referido órgão jurisdicional deverá, nomeadamente, verificar se, como resulta de alguns documentos dos autos e foi explicado na audiência, a implicação da Suas nas referidas operações impediu os Commissioners de aplicar o anexo 6, n.º 1, do VAT Act 1994 às mesmas operações.

42 Neste contexto, o argumento da Weald Leasing, segundo o qual o princípio da proibição de práticas abusivas não se aplica à violação dessa disposição em virtude de esta última apenas fazer parte do direito nacional, não pode ser acolhido, uma vez que a referida disposição foi adoptada com fundamento no artigo 27.º da Sexta Directiva e é parte integrante da legislação que transpõe esta directiva.

43 Além disso, a circunstância de uma empresa que recorre a operações de locação financeira como as que estão em causa no processo principal não efectuar, no quadro das suas transacções comerciais normais, operações de locação financeira é irrelevante para o efeito das considerações precedentes.

44 De facto, a constatação da existência de uma prática abusiva não resulta da natureza das transacções comerciais normalmente efectuadas pelo autor das operações em causa, mas do objecto, da finalidade e dos efeitos dessas mesmas operações.

45 Nestas condições, há que responder à primeira e segunda questões que a vantagem fiscal que resulta do recurso, por uma empresa, a operações de locação financeira relativas a activos, como as que estão em causa no processo principal, em vez da compra directa desses activos, não constitui uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que a transpõe, desde que as condições contratuais respeitantes a essas operações, nomeadamente as que respeitam à fixação do montante das rendas, correspondam a condições normais de mercado e que a implicação de uma sociedade terceira intermediária nas referidas operações não seja de natureza a impedir a aplicação dessas disposições, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. A circunstância de essa empresa não efectuar, no quadro das suas transacções comerciais normais, operações de locação financeira é irrelevante a este respeito.

Quanto à terceira questão

46 Tendo em conta a resposta dada à primeira e segunda questões, não há que responder à terceira questão.

Quanto à quarta questão

47 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, de que forma as operações em causa no processo principal devem ser redefinidas, se essas operações ou parte delas forem constitutivas de uma prática abusiva.

48 A este respeito, cabe recordar que, quando tenha sido constatada a existência de uma prática abusiva, as operações nela implicadas devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação que existiria se não se tivessem verificado as operações constitutivas da referida prática abusiva (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.os 94 e 98).

49 Em primeiro lugar, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, com fundamento nas indicações fornecidas em resposta à primeira e segunda questões, se certos elementos das operações de locação financeira em causa no processo principal são constitutivas de uma prática

abusiva.

50 Se for esse o caso, cabe, em segundo lugar, ao órgão jurisdicional de reenvio redefinir essas operações de modo a restabelecer a situação que existiria na ausência dos elementos constitutivos dessa prática abusiva.

51 Assim, na hipótese de chegar à conclusão de que certas condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal e/ou que a intervenção da Suas nessas operações constituem uma prática abusiva, o órgão jurisdicional de reenvio deverá redefinir as referidas operações sem ter em conta a existência da Suas e/ou modificando ou anulando essas condições contratuais.

52 Neste contexto, a redefinição operada pelo órgão jurisdicional de reenvio não deve ir além do necessário para assegurar a exacta cobrança do IVA e evitar a fraude (v., neste sentido, acórdão Halifax e o., já referido, n.º 92).

53 Nestas condições, há que responder à quarta questão que se certas condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal e/ou a intervenção de uma sociedade terceira intermediária nessas operações forem constitutivas de uma prática abusiva, as referidas operações devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação que existiria na ausência dos elementos das referidas condições contratuais que apresentam carácter abusivo e/ou da intervenção dessa sociedade.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) A vantagem fiscal que resulta do recurso, por uma empresa, a operações de locação financeira relativas a activos, como as que estão em causa no processo principal, em vez da compra directa desses activos, não constitui uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, e da legislação nacional que a transpõe, desde que as condições contratuais respeitantes a essas operações, nomeadamente as que respeitam à fixação do montante das rendas, correspondam a condições normais de mercado e que a implicação de uma sociedade terceira intermediária nas referidas operações não seja de natureza a impedir a aplicação dessas disposições, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. A circunstância de essa empresa não efectuar, no quadro das suas transacções comerciais normais, operações de locação financeira é irrelevante a este respeito.

2) Se certas condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal e/ou a intervenção de uma sociedade terceira intermediária nessas operações forem constitutivas de uma prática abusiva, as referidas operações devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação que existiria na ausência dos elementos das referidas condições contratuais que apresentam carácter abusivo e/ou da intervenção dessa sociedade.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.