

|

61986J0138

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 12 DE JULHO DE 1988. - DIRECT COSMETICS LTD. E LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD CONTRA COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL APRESENTADO PELO LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL. - SEXTA DIRECTIVA IVA - AUTORIZACAO DE MEDIDAS DERROGATORIAS - VALIDADE. - PROCESSOS APENSOS 138/86 E 139/86.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 03937

Edição especial sueca página 00535

Edição especial finlandesa página 00545

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Imposto sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Base tributável - Medidas nacionais derrogatórias - Luta contra a fraude ou a evasão fiscal - Medida referente a um sujeito passivo que tenha agido sem a intenção de obter uma vantagem fiscal - Medida respeitante à luta contra a evasão fiscal - Medida que incide apenas sobre uma parte dos sujeitos passivos cujos métodos comerciais comportem uma evasão fiscal - Admissibilidade - Condições

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 11.º parte A, n.º 1 alnea a), e artigo 27.º, n.º 1)

Sumário

O n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios confere ao Conselho a faculdade de autorizar os Estados-membros a adoptarem medidas especiais derrogatórias da directiva a fim de evitar certas fraudes ou evasões fiscais. Essa disposição permite a adopção de uma medida derrogatória à regra enunciada no artigo 11.º parte A, n.º 1, alínea a), relativamente à base tributável do imposto sobre o valor acrescentado, mesmo quando as actividades do contribuinte susceptíveis de ocasionar uma diminuição da referida base tributável sejam exercidas sem qualquer intenção de obter um benefício fiscal, mas apenas por razões de ordem comercial.

Com efeito, essas actividades são abrangidas pelo conceito de evasão, o qual, em contraste com o de fraude, que contém um elemento intencional, corresponde a um fenómeno puramente objectivo.

A adopção de uma medida derogatória que incida apenas sobre determinados contribuintes, entre aqueles cujos métodos comerciais comportam uma evasão fiscal, é admissível desde que a diferença de tratamento daí resultante se justifique por circunstâncias objectivas.

Partes

Nos processos apensos 138 e 139/86,

que têm por objecto dois pedidos apresentados ao Tribunal, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo London Value Added Tax Tribunal (tribunal competente em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, de Londres), destinados a obter, nos litígios pendentes nesse órgão jurisdicional entre

Direct Cosmetics Ltd,

Laughtons Photographs Ltd

e

Commissioners of Customs and Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 27º da sexta directiva 77/388 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), e sobre a validade da Decisão 85/369/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1985 (JO L 199, p. 60), que autoriza o Reino Unido, nos termos do artigo 27º da sexta directiva, a introduzir por um período de dois anos uma medida derogatória destinada a evitar determinadas evasões fiscais,

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. G. Bosco, presidente de secção f. f. de presidente, O. Due e G. C. Rodríguez Iglesias, presidentes de secção, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O' Higgins e F. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: J. L. da Cruz Vilaça

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal

vistas as observações apresentadas:

- em representação das sociedades Direct Cosmetics e Laughtons Photographs Ltd, recorrentes no processo principal, por Sleigh & Son Solicitors e D. Vaughan, QC,

- em representação do Governo da República Federal da Alemanha, por M. Seidel, na qualidade de agente,

- em representação do Governo do Reino Unido, por H. R. Purse, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Fons Buhl, na qualidade de agente,

- em representação do Conselho das Comunidades Europeias, por R. Fornasier e J. Huber, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 14 de Outubro de 1987,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Janeiro de 1988,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por dois despachos de 15 de Maio de 1986, entrados na Secretaria do Tribunal em 5 de Junho de 1986, o London Value Added Tax Tribunal apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, cinco questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 11.º e 27.º da sexta directiva 77/388 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 de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir "sexta directiva"), e à validade da Decisão 85/369 do Conselho, de 13 de Junho de 1985 (JO L 199, p. 60), adoptada nos termos do artigo 27.º da referida directiva e que autorizava uma medida derrogatória pedida pelo Reino Unido e destinada a evitar determinadas evasões fiscais.

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe as sociedades Direct Cosmetics Ltd e Laughtons Photographs, recorrentes no processo principal, e os Commissioners of Customs and Excise (a seguir "Commissioners"), quanto à determinação da base tributável para cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA") relativamente a certas actividades dessas sociedades.

3 Resulta dos autos que a Direct Cosmetics é uma sociedade especializada na venda dita "directa" de produtos cosméticos que, em situações consideradas "especiais", não podem ser escoados pelos canais normais do comércio de retalho. Trata-se de excedentes, de produtos de fim de série e de produtos acondicionados em embalagens especiais para certas ocasiões como as embalagens de Natal, que não puderam ser vendidos durante o período previsto. A sociedade compra esses produtos a baixo preço e revende-os, em seguida, em hospitais, empresas e escritórios, por intermédio de agentes, nas seguintes condições: o escoamento do produto é feito ao preço de catálogo da Direct Cosmetics; se o vendedor efectuar o pagamento no prazo de catorze dias, pode deduzir um desconto de 20%, caso contrário será obrigado a pagar o preço integral. O volume de negócios de todos os agentes da Direct Cosmetics Ltd é inferior ao limite mínimo previsto na legislação do Reino Unido, em conformidade com o artigo 24.º da sexta directiva, para a aplicação do IVA.

4 A Laughtons Photographs é uma sociedade especializada em fotografias escolares, individuais ou em grupo. Em cada início de ano, os seus representantes visitam as escolas, a fim de obter encomendas de fotografias. Em seguida, no decurso do ano, estando tudo acertado, um dos fotógrafos da sociedade - que emprega oito no total - desloca-se à escola para fotografar os alunos, individualmente e agrupados por turmas. As fotografias são vendidas pela sociedade, em lotes, às escolas, que depois as revendem aos pais dos alunos. Aparentemente, o método de venda utilizado actualmente pela Laughtons Photographs consiste em facturar às escolas os lotes

de fotografias pelo preço acordado. Na maioria dos casos, a sociedade ignora o preço a que as fotografias são vendidas aos pais. Está provado que não é cobrado nenhum IVA sobre o volume de negócios realizado pelas escolas.

5 Resulta destes dois sistemas de venda que o valor tributável final do IVA não é igual ao valor final da venda aos consumidores. Portanto, o imposto não incide sobre a diferença entre o preço final e o preço anterior.

6 Para evitar esta evasão, estava prevista uma medida derogatória ao já citado artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a) da sexta directiva no n.º 3 do Anexo do Finance Act de 1977, mediante o qual o Reino Unido pôs em vigor a sexta directiva. Esta medida foi comunicada à Comissão.

7 O Reino Unido alterou ulteriormente esta disposição, através da secção 14 (1) do Finance Act de 1981, sem, no entanto, comunicar essa alteração à Comissão.

8 Em resposta a uma das questões prejudiciais no processo 5/84, Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise, o Tribunal, no seu acórdão de 13 de Fevereiro de 1985 (Recueil, p. 617), considerou que essa alteração deveria ter sido comunicada por força do disposto no n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva.

9 Para dar cumprimento a esse acórdão, o Reino Unido comunicou à Comissão, em 15 de Março de 1985, a disposição acima referida, com a alteração introduzida, que constitui actualmente o n.º 3 do anexo 4 do VAT Act 1983, e solicitou para tanto a autorização do Conselho, em conformidade com o já citado artigo 27.º

10 O referido n.º 3 do Anexo 4 do VAT Act de 1983 está redigido da seguinte forma:

"Quando

a) a actividade exercida por um contribuinte consistir, no todo ou em parte, em fornecer a um certo número de particulares mercadorias destinadas a ser vendidas a retalho, seja por estes últimos, seja por outras pessoas, e quando

b) essas pessoas não forem contribuintes, os Commissioners podem dar instruções por escrito ao contribuinte no sentido de que o valor de qualquer fornecimento por ele efectuado posteriormente à notificação dessas instruções ou depois de uma determinada data, indicada na notificação, seja o seu valor corrente de mercado numa venda a retalho."

11 Foi concedida autorização para esta disposição através da citada Decisão 85/369 do Conselho, de 13 de Junho de 1985, adoptada pelo processo de aprovação tácita previsto no n.º 4 do artigo 27.º da sexta directiva.

12 Com base nesta última disposição e uma vez concedida a autorização ao Reino Unido, os Commissioners tomaram uma decisão respeitante à Laughtons Photographs, do seguinte teor:

"Nos termos do n.º 3 do anexo 4 do Value Added Tax Act 1983, os Commissioners of Customs and Excise decidem pela presente que, depois de 8 de Julho de 1985, o valor tomado como referência para a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado relativamente a cada entrega de bens tributável:

a) efectuada por essa empresa a pessoas que não sejam sujeitos passivos na acepção do artigo 2.º do Value Added Tax Act 1983,

b) efectuada tendo em vista a venda a retalho por pessoas como as referidas na alínea a) supra, ou por outras pessoas,

será considerado como sendo o seu valor normal no estágio da venda a retalho."

13 Em 5 de Julho de 1985, uma decisão de idêntico teor foi tomada relativamente à Direct Cosmetics.

14 As sociedades recorreram dessas decisões para o London Value Added Tax Tribunal. Alegaram que as decisões dos Commissioners não eram válidas, uma vez que estavam fora do âmbito dos objectivos referidos no n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva, o mesmo ocorrendo com a decisão de autorização do Conselho, de 13 de Junho de 1985. Por conseguinte, sendo inválida a derrogação, entendiam que, por aplicação da regra geral do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a) da sexta directiva, que tem efeito directo em direito inglês, só eram devedoras do IVA sobre o valor da contrapartida efectivamente recebida por elas.

15 Os Commissioners, por seu turno, sustentaram que a autorização do Conselho constituía uma derrogação válida e que tinham adoptado correctamente a medida especial em questão. Argumentaram que, quando um método de venda implicasse a intervenção de pessoas que não são sujeitos passivos, na qualidade de intermediárias entre a sociedade e os consumidores, tinham a obrigação de actuar de modo que o imposto pudesse ser cobrado sobre o valor integral do produto no estágio da venda a retalho.

16 O tribunal suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais, que são idênticas nos dois processos:

"1) Uma medida como a enunciada no n.º 3 do anexo 4 do Value Added Tax Act 1983 situa-se nos limites fixados no n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva ou vai além do estritamente necessário?

2) No caso de esta medida ser aplicada:

a) a um contribuinte a quem se reconhece exercer a sua actividade sem qualquer intenção de fraude ou de evasão fiscal relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado e praticar um método de venda inspirado unicamente em considerações de ordem comercial;

b) a um contribuinte a quem se reconhece exercer a sua actividade sem qualquer intenção de fraude ou de evasão fiscal relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado e praticar um método de venda inspirado unicamente em considerações de ordem comercial, embora isto possa ter tido como resultado objectivo uma certa evasão fiscal;

c) a alguns contribuintes que vendem directamente a revendedores que não são sujeitos passivos, mas não a outros que procedem da mesma forma,

situa-se ela nos limites da derrogação prevista no n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva, ou vai além do estritamente necessário?

3) Pode aplicar-se uma medida como essa a contribuintes cujas actividades não estejam abrangidas pelo objectivo prosseguido no artigo 27.º da citada sexta directiva ou pelos termos do pedido de autorização ou da autorização efectiva do Conselho de Ministros?

4) Pode ser considerada nula ou sem efeito a decisão de autorização do Conselho de Ministros, por razões de ordem substantiva ou processual, como o facto de o Conselho de Ministros ou os Estados-membros não terem apreciado a medida relativamente aos critérios enunciados no artigo 27.º da sexta directiva ou ao princípio da proporcionalidade ou aos princípios fundamentais da

sexta directiva, ou ainda de não terem sido informados de que a medida não podia ser objecto de semelhante apreciação?

5) Implica a decisão de autorização do Conselho de Ministros que um contribuinte individual, como o recorrente no processo principal, a quem se reconhece exercer a sua actividade sem qualquer intenção de fraude ou de evasão fiscal relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado, não pode pretender ser tributado em conformidade com o disposto no artigo 11.º, parte A), n.º 1, alínea a) da sexta directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado?"

17 Para mais ampla exposição dos factos e do enquadramento jurídico do litígio no processo principal bem como da tramitação processual e das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

18 Pelas questões acima referidas, o tribunal nacional pretende essencialmente saber:

a) se o n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva permite a adopção de uma medida derogatória como a do caso sub judice quando o contribuinte organize as suas actividades de acordo com certas modalidades sem qualquer intenção de obter um benefício fiscal, mas apenas por razões de ordem comercial;

b) se o n.º 1 do artigo 27.º, acima referido, permite a adopção de uma medida como a que está em causa, aplicável não a todos os contribuintes que vendem a revendedores não contribuintes, mas unicamente a alguns deles;

c) se a decisão de autorização do Conselho é inválida por vício processual;

d) se a decisão de autorização do Conselho é inválida por razões de mérito e designadamente se a medida autorizada é desproporcionada em relação ao objectivo prosseguido pelo n.º 1 do artigo 27.º, que consiste em evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

19 As questões formuladas podem, portanto, ser agrupadas da forma acima indicada, para efeitos da resposta a dar pelo Tribunal.

Quanto à questão da alínea a)

20 O conceito de evasão fiscal figura no n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva enquanto conceito comunitário; assim, a sua definição não fica ao critério dos Estados-membros.

21 Os termos do mencionado artigo 27.º, em todas as suas versões linguísticas, distinguem entre o conceito de evasão, que corresponde a um fenómeno puramente objectivo, e o de fraude, que contém um elemento intencional.

22 Esta distinção é confirmada pela génese da disposição em questão: enquanto a segunda directiva IVA (Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, JO p. 66; EE 09 F1 p. 6) referia unicamente o conceito de fraude, a sexta directiva menciona igualmente o de evasão fiscal. Isto significa que o legislador quis introduzir um elemento novo em relação ao conceito já existente de fraude fiscal. Este elemento consiste no carácter objectivo inerente ao conceito de evasão fiscal, já que a intenção do contribuinte, elemento essencial no conceito de fraude, não é exigida como condição da existência de uma evasão.

23 Esta interpretação está em conformidade com o princípio que rege o sistema do IVA, ou seja, a eliminação dos factores susceptíveis de provocar distorções de concorrência ao nível nacional e comunitário, e a criação de um imposto, tão neutro quanto possível, cujo âmbito de aplicação englobe todos os estádios de produção e de distribuição. Com efeito, além do título da sexta directiva, que alude a uma "matéria colectável uniforme" do IVA, o segundo considerando do seu

preâmbulo faz referência a "uma matéria colectável determinada de modo uniforme, de acordo com as normas comunitárias" e o seu nono considerando prevê que "a matéria colectável deve ser objecto de harmonização, a fim de que a aplicação da taxa comunitária ... conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-membros". Em consequência, o sistema do IVA tem em vista sobretudo efeitos objectivos, independentemente de qualquer intenção do contribuinte.

24 Deste modo, deve responder-se à primeira questão que o n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva permite a adopção de uma medida derogatória à regra de base enunciada no artigo 11.º, parte A), n.º 1, alínea a) dessa directiva, mesmo quando as actividades do contribuinte são exercidas sem qualquer intenção de obter um benefício fiscal, mas por razões de ordem comercial.

Quanto à questão da alínea b)

25 A propósito desta questão, é preciso observar que as empresas que praticam métodos de comercialização como os da Direct Cosmetics e da Laughtons Photographs não têm todas a mesma importância no sector comercial e, sobretudo, não têm todas a mesma importância do ponto de vista dos efeitos dos seus métodos sobre o funcionamento do sistema do IVA.

26 Assim, quando a actividade comercial de uma empresa consista principalmente ou em larga medida na venda a retalhistas não contribuintes, a não aplicação das medidas derogatórias previstas a fim de evitar certas evasões fiscais conduziria a perdas consideráveis e constantes de receitas fiscais e ocasionaria uma distorção da concorrência. Em contrapartida, o mesmo não aconteceria se se tratasse de uma empresa contribuinte que apenas ocasionalmente e de maneira limitada efectua vendas de mercadorias a revendedores não contribuintes.

27 Para enfrentar as diversas realidades económicas, o n.º 1 do artigo 27.º deixa aos Estados-membros um poder de apreciação a fim de adaptarem as medidas derogatórias ao objectivo específico para o qual são tomadas. Para este efeito, podem admitir-se tratamentos diferentes na medida em que se justifiquem por circunstâncias objectivas.

28 Assim, há que responder à segunda questão que o n.º 1 do artigo 27.º da sexta directiva permite a adopção de uma medida derogatória como a que está em causa no processo principal, que incida apenas sobre determinados contribuintes dentre os que efectuam vendas de bens a revendedores não contribuintes, desde que a diferença de tratamento daí resultante se justifique por circunstâncias objectivas.

Quanto à questão da alínea c)

29 Quanto à questão da validade da Decisão 85/369 do Conselho, que autoriza a medida derogatória solicitada pelo Reino Unido, à luz do procedimento definido no artigo 27.º da sexta directiva, as recorrentes no processo principal invocam vários fundamentos. Alegam, antes de mais, que a autorização em causa foi solicitada para evitar fraudes fiscais e não evasões fiscais. Assinalam que na comunicação do Reino Unido à Comissão, enviada em 15 de Março de 1985, em conformidade com o n.º 2 do mencionado artigo 27.º, se faz referência a "tax evasion", isto é, a fraude fiscal, e não a "tax avoidance", isto é, evasão fiscal. Acrescentam que a versão inglesa do jornal oficial de 31 de Julho de 1985, em que é publicada a decisão do Conselho de autorizar a medida derogatória pedida pelo Reino Unido, refere expressamente "tax evasion", ou seja, a fraude fiscal.

30 É preciso notar que resulta do teor da referida comunicação, enviada em 15 de Março de 1985 pelo Reino Unido à Comissão, que a medida solicitada se destinava a obviar à não aplicação do IVA a certas importâncias em dinheiro em virtude dos métodos de venda de certas empresas, que tinham como efeito a não cobrança pelo fisco do IVA correspondente ao valor acrescentado pago pelo consumidor final. Consta dessa notificação a seguinte frase: "Embora essas empresas e retalhistas não procurem furtar-se ao pagamento do imposto, a sua organização comercial faz

com que o imposto sobre o valor acrescentado pelo retalhista ao consumidor final não seja pago". É evidente, portanto, que independentemente da terminologia utilizada na notificação, os casos visados eram de evasão fiscal e não de fraude.

31 A versão francesa, bem como a maior parte das outras versões linguísticas do jornal oficial acima referido, em que foi publicada a decisão tácita do Conselho, mencionavam a evasão fiscal. Embora, efectivamente, na versão inglesa do mesmo jornal oficial se faça referência a "tax evasion", expressão que corresponde a fraude fiscal, esse lapso, que se nota igualmente nas versões grega e neerlandesa, não é susceptível de alterar o sentido e o espírito do texto, considerado na sua totalidade. De resto, esse lapso foi emendado pelo corrigendum publicado pelo Conselho na versão inglesa do jornal oficial de 7 de Abril de 1987 (JO L 93, p. 17).

32 Tendo em conta as considerações que antecedem, o lapso em questão não pode, portanto, ter como consequência a nulidade da própria autorização.

33 A questão formulada pelo órgão jurisdicional nacional põe ainda em dúvida a validade da autorização em causa pelo facto de o Conselho ou os Estados-membros não terem podido apreciar a medida solicitada relativamente aos critérios enunciados no supracitado artigo 27.º, ao princípio da proporcionalidade e aos princípios fundamentais da sexta directiva, bem como pelo facto de não terem sido informados de que a medida em questão era susceptível de ser objecto de tal apreciação.

34 As recorrentes no processo principal argumentam, a este respeito, que a autorização não pode ser considerada como tendo sido legalmente concedida de acordo com o processo de aprovação tácita, dado não se ter podido proceder à apreciação necessária dos elementos essenciais do problema; de qualquer modo, o próprio processo de aprovação tácita, segundo alegam, não foi respeitado, uma vez que a Comissão, no seu documento de 12 de Abril de 1985 dirigido aos Estados-membros, em conformidade com o n.º 3 do artigo 27.º, já mencionado, não lhes chamou a atenção, como lhe foi pedido pela Direct Cosmetics na carta de 12 de Março de 1985, para os problemas que a medida solicitada implicava.

35 A este respeito, há que observar que a disposição acima referida, que fixa o processo de aprovação tácita de uma medida derogatória solicitada por um Estado-membro, não prevê excepções para um caso como aquele de que nos ocupamos presentemente. Por outro lado, a Comissão, com base nas disposições em vigor, não era obrigada a chamar a atenção dos Estados-membros para problemas eventuais que se colocassem no caso em apreço e, de qualquer modo, não tinha a obrigação de o fazer por uma das empresas interessadas lho pedir.

36 Além do mais, a mencionada comunicação do Reino Unido à Comissão referia-se suficientemente às necessidades que a medida solicitada estava destinada a suprir e continha todos os elementos essenciais para identificar o objectivo prosseguido. Incumbia, pois, a cada Estado-membro apreciar a importância dos eventuais problemas colocados no caso vertente, bem como a legalidade e a oportunidade da medida derogatória solicitada pelo Reino Unido.

37 Por conseguinte, deve declarar-se que o exame da questão apresentada não revelou vícios processuais susceptíveis de afectar a validade da decisão do Conselho que autorizou a medida derogatória solicitada pelo Reino Unido.

Quanto à questão da alínea d)

38 As recorrentes no processo principal sustentam, em primeiro lugar, que a autorização concedida ao Reino Unido é inválida pelo facto de a escolha da derrogação aos princípios fundamentais da sexta directiva, feita com base no n.º 1 do artigo 27.º, já referido, para impedir eventuais evasões fiscais, ser desproporcionado relativamente ao objectivo prosseguido.

39 De facto, o objectivo acima referido poderia ser alcançado, segundo as demandantes no processo principal, quer pela aplicação do n.º 4 do artigo 4.º da sexta directiva, que dá a faculdade aos Estados-membros de considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, quer pela aplicação do artigo 24.º da mesma directiva, que permite aos Estados-membros aplicar às pequenas empresas modalidades simplificadas de liquidação e de cobrança do imposto.

40 Esta argumentação, contudo, não tem na devida conta o facto de o mencionado n.º 4 do artigo 4.º se referir à situação em que existe um "vínculo estreito" entre diferentes pessoas que efectuam operações sujeitas ao imposto, quando precisamente não existe no caso em apreço semelhante vínculo.

41 Quanto ao também citado artigo 24.º, atribui aos Estados-membros um amplo poder para apreciar se, e em que condições, se devem instituir regimes de montante fixo ou outras modalidades simplificadas de imposição ou de cobrança do imposto para as pequenas empresas; a circunstância de um Estado-membro, por razões que lhe são próprias, não ter feito uso desta faculdade não pode, por conseguinte, ser considerada um impedimento do recurso à possibilidade de pedir autorizações para introduzir medidas derogatórias em conformidade com o artigo 27.º da mesma directiva.

42 As recorrentes no processo principal, para invocarem a invalidade da decisão do Conselho, argumentam com o facto de a autorização concedida ao Reino Unido ser muito ampla, constituindo na realidade uma nova habilitação, excessiva e inútil, conferida em branco aos Commissioners.

43 Mais especificamente, segundo a declaração do Reino Unido constante da comunicação já mencionada, de 15 de Março de 1985, dirigida à Comissão, a medida solicitada destinava-se a ser aplicada unicamente a empresas "com uma actividade importante", o que, na opinião das recorrentes no processo principal, constitui uma noção vaga, que confere poderes excessivos aos Commissioners.

44 Este argumento não pode ser acolhido. Com efeito, a comunicação acima referida contém precisões suficientes relativamente à definição do âmbito de aplicação da medida derogatória solicitada, conferindo, ao mesmo tempo, às autoridades competentes a flexibilidade necessária para utilizar a medida em questão nos casos em que a sua aplicação seja considerada oportuna.

45 As recorrentes no processo principal argumentam, em terceiro lugar, que a medida em causa é discriminatória em relação a elas e favorece as pequenas empresas na acepção do artigo 24.º da sexta directiva, que beneficiam da aplicação da medida em questão, visto estarem isentas, ao mesmo tempo que recebem o imposto do consumidor final.

46 Este argumento não pode ser acolhido. O mencionado artigo 24.º, respeitante ao regime especial de tributação das pequenas empresas, tem uma finalidade muito diferente, que torna impossível a comparação com a situação do caso vertente.

47 As recorrentes no processo principal alegam em seguida que a medida derogatória em causa dá origem à tributação de importâncias que não foram efectivamente recebidas pelo contribuinte; afirmam que este efeito da referida medida falseia a concorrência, não está abrangido nos

objectivos do já citado artigo 27.º e, de qualquer maneira, tornaria a medida desproporcionada em relação ao objectivo prosseguido.

48 Deve assinalar-se a este respeito que o objectivo da medida em questão é o de evitar a perda sistemática de receitas fiscais resultante de um método de venda específico, praticado de maneira constante por empresas de determinada dimensão. Tendo em conta este objectivo, não se pode, deste modo, afirmar que seja desproporcionada em relação ao objectivo prosseguido.

49 No que respeita ao argumento baseado na pretensa distorção da concorrência ocasionada pela medida em causa, é preciso observar que precisamente a inexistência de tal medida acarretaria a persistência de uma distorção da concorrência em detrimento das empresas cujo sistema de venda esteja organizado de outra forma. Este argumento, portanto, não pode ser acolhido.

50 As demandantes no processo principal argumentam, por último, que a autorização concedida ao Reino Unido não define de maneira clara a base tributável no regime derogatório. De facto, o conceito do valor normal tomado como matéria colectável neste regime, segundo afirmam, é de tal modo tão vago que não pode constituir uma base precisa, dando margem, assim, à possibilidade de uma aplicação arbitrária.

51 Deve observar-se a este propósito que o conceito de valor normal tomado como base tributável no regime derogatório autorizado deve ser interpretado no quadro do disposto no artigo 27.º da sexta directiva, com base no qual foi concedida a autorização dessa medida.

52 Ora, a este respeito, é essencial a precisão que consta do referido artigo, no final do n.º 1, de que "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". Esta disposição, que é conforme ao princípio fundamental da sexta directiva, tal como foi apresentado no âmbito da primeira questão, é igualmente válido no que diz respeito às medidas destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, a propósito das quais o Tribunal sublinhou que não podem ser excepções à observância da base tributável do IVA referida no artigo 11.º, a não ser dentro dos limites estritamente necessários para alcançar esse objectivo (acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, e de 13 de Fevereiro de 1985, acima mencionados).

53 Tendo em conta as considerações que antecedem, o valor normal para efeitos do regime derogatório em questão deve entender-se como o mais próximo possível do valor comercial aquando da venda a retalho, isto é, o preço real pago pelo consumidor final. Esta interpretação é corroborada pelo disposto no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea d) da sexta directiva, que remete para o conceito de valor normal quanto à prestação de serviços, e na parte B, n.º 1, alínea b) do mesmo artigo, que refere o valor normal em caso de importação de bens, quando não haja preço ou quando o preço pago ou a pagar não constitua a única contrapartida do bem importado. Por conseguinte, o conceito de valor normal não é vago nem impreciso.

54 Deve declarar-se, pois, que o exame da questão formulada não revelou elementos atinentes ao conteúdo da autorização susceptíveis de afectar a validade da decisão do Conselho de autorizar a medida derogatória solicitada pelo Reino Unido.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

55 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino Unido, pelo Governo da República Federal da Alemanha, pelo Conselho das Comunidades Europeias e pela Comissão das Comunidades

Europeias, 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo London Value Added Tax Tribunal, por despachos de 15 de Maio de 1986, declara:

- 1) O artigo 27.º, n.º 1, da sexta directiva permite a adopção de uma medida derogatória à regra de base enunciada no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a) dessa directiva, mesmo quando as actividades do contribuinte são exercidas sem qualquer intenção de obter um benefício fiscal, mas apenas por razões de ordem comercial.*
- 2) O artigo 27.º, n.º 1, da sexta directiva permite a adopção de uma medida derogatória como a que está em causa no processo principal, que incide apenas sobre determinados contribuintes dentre os que efectuam vendas de bens a revendedores não contribuintes, desde que a diferença de tratamento daí resultante se justifique por circunstâncias objectivas.*
- 3) O exame das questões submetidas não revelou elementos susceptíveis de afectar a validade da Decisão 85/369 do Conselho, de 13 de Junho de 1985, que autoriza uma medida derogatória solicitada pelo Reino Unido.*