Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C?302/07

J D Wetherspoon plc

contra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London)

«Primeira e Sexta Directivas IVA – Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade – Regras respeitantes ao arredondamento dos montantes do IVA – Métodos e níveis de arredondamento»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Disposições relativas ao arredondamento do montante do imposto*

[Directivas do Conselho 67/227, artigo 2.° e 77/388, artigos 11.°, A, n.° 1, alínea a), 12.°, n.° 3, alínea a), e 22.°, n.° 3, alínea b)]

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Disposições relativas ao arredondamento do montante do imposto*

[Directivas do Conselho 67/227, artigo 2.° e 77/388, artigos 11.°, A, n.° 1,alínea a), 12.°, n.° 3, alínea a), e 22.°, n.° 3, alínea b)]

3. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Arredondamento do montante do imposto*

(Directiva 77/388 do Conselho)

1. O direito comunitário, no seu estado actual, não contém um preceito específico respeitante ao método de arredondamento dos montantes de imposto sobre o valor acrescentado. Na falta de regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados?Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado, estando esses Estados obrigados, no momento desta determinação, a respeitar os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente os da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. Em particular, o direito comunitário, por um lado, não se opõe à aplicação de uma regra nacional que exija o arredondamento para o valor superior dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado, quando a fracção da mais pequena unidade monetária em causa seja igual ou superior a 0,5, e, por outro, não exige que os sujeitos passivos sejam autorizados a arredondar para o número inferior o montante do imposto sobre o valor acrescentado, quando esse montante comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional.

(cf. n.° 38, disp. 1)

2. No caso de uma venda a um preço que inclua o imposto sobre o valor acrescentado, na falta de regulamentação comunitária específica, incumbe a cada Estado?Membro determinar, nos limites do direito comunitário, nomeadamente respeitando os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, o nível em que o arredondamento de um montante do imposto sobre o valor acrescentado que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária pode ou deve ocorrer.

(cf. n.° 51, disp. 2)

3. Dado que os operadores que calculam os preços das suas vendas de bens e das suas prestações incluindo o imposto sobre o valor acrescentado se encontram numa situação diferente dos que efectuam esse mesmo tipo de operações a preços sem imposto sobre o valor acrescentado, os primeiros não podem invocar o princípio da neutralidade fiscal para reivindicar a autorização de proceder igualmente ao arredondamento por defeito ao nível da linha de produtos e da transacção dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado devidos. Com efeito, no caso dos preços fixados sem imposto sobre o valor acrescentado, o arredondamento ocorre antes do pagamento da contrapartida da prestação pelo cliente sendo o montante do imposto cobrado pelo sujeito passivo ao seu cliente e o pago em seguida pelo sujeito passivo ao Estado idêntico, independentemente do método de arredondamento aplicado. Pelo contrário, no caso em que o imposto sobre o valor acrescentado é incluído no preço de um bem ou de um serviço, o arredondamento sistemático por defeito, a um nível inferior à declaração periódica de imposto sobre o valor acrescentado, conduziria a que o sujeito passivo receberia do seu cliente o montante do imposto sobre o valor acrescentado efectivamente devido, ao passo que pagaria sistematicamente ao Estado um montante mais baixo conservando a diferença para seu próprio benefício, facto que seria contrário ao princípio segundo o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado pelos sujeitos passivos em cada etapa do processo de produção ou de distribuição por conta da Administração Fiscal, à qual são obrigados a pagá?lo.

(cf. n.os 60?61, 64, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

5 de Março de 2009 (*)

«Primeira e Sexta Directivas IVA – Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade – Regras respeitantes ao arredondamento dos montantes do IVA – Métodos e níveis de arredondamento»

No processo C?302/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), por decisão de 26 de Junho de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Junho de 2007, no processo

J D Wetherspoon plc

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

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

advogada?geral: E. Sharpston,

secretário: R. ?ere?, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 9 de Outubro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da J D Wetherspoon plc, por M. Angiolini, barrister, e A. Khan, solicitor,

– em representação do Governo do Reino Unido, por V. Jackson, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,

– em representação do Governo helénico, por S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis e M. Apesos, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. de Grave, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 20 de Novembro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 2.° da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), conforme alterada pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Primeira Directiva»), bem como dos artigos 11.°, A), ponto 1, alínea a), 12.°, n.° 3, alínea a), e 22.°, n.° 3, alínea b), 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 2003/92/CE do Conselho, de 7 de Outubro de 2003 (JO L 260, p. 8, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a sociedade J D Wetherspoon plc (a seguir «Wetherspoon») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») relativamente ao indeferimento por estes de um pedido de concessão do benefício de um arredondamento para o valor inferior ao nível da linha de produtos e da transacção, do montante devido a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir

«IVA»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.° da Primeira Directiva estabelece::

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

4 Segundo o artigo 10.°, n.° 2, da Sexta Directiva, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto é exigível, em princípio, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços.

5 O artigo 11.°, A), ponto 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«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».

6 Nos termos do artigo 12.°, n.° 3, alínea a), da Sexta Directiva, a taxa normal do IVA será fixada por cada Estado?Membro em uma percentagem da matéria colectável igual para as entregas de bens e para as prestações de serviços. Essa percentagem não pode ser inferior a 15%, com excepção da aplicação de uma ou duas taxas reduzidas.

7 O artigo 22.° da Sexta Directiva, na versão resultante do seu artigo 28.°?H (a seguir «artigo 22.° da Sexta Directiva»), prevê as obrigações dos devedores do IVA no regime interno. Este artigo 22.° estabelece no seu n.° 3, alínea a), primeiro parágrafo, bem como na alínea b), primeiro parágrafo, segundo travessão, e quarto parágrafo:

a) Todos os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida, por eles próprios, pelos seus clientes ou, em seu nome e por sua conta, por um terceiro, uma factura para as entregas de bens ou as prestações de serviços que efectuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos. […]

[…]

b) Sem prejuízo das disposições específicas constantes da presente directiva, nas facturas emitidas por força do disposto no primeiro, segundo e terceiro parágrafos da alínea a), as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado são as seguintes:

– […]

– o montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime específico para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção;

[…]

Os montantes que figuram na factura podem ser expressos noutra moeda, desde que o montante do imposto a pagar seja expresso na moeda nacional do Estado?Membro em que se efectua a entrega ou a prestação […]

[…]»

8 O artigo 22.°, n.os 4, alíneas a) e b), e 5, da Sexta Directiva dispõe:

«4. a) Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração num prazo a fixar pelos Estados?Membros. […]

b) Da declaração devem constar todos os dados necessários ao apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar, incluindo, se for o caso, e na medida em que se afigure necessário para a determinação da matéria colectável, o montante global das operações relativas a este imposto e a essas deduções, e bem assim o montante das operações isentas.

[…]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. Todavia, os Estados?Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

9 No decurso dos anos de 2004 a 2006, foram inseridas várias alterações na Sexta Directiva. Entre as disposições supramencionadas, só a redacção do artigo 12.°, n.° 3, foi alterada. Todavia, essa alteração é irrelevante para responder às questões prejudiciais.

Legislação nacional

10 A Section 13 do Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Regulations 1995) prevê a obrigação de fornecer uma factura de IVA na condição de o fornecimento ou a prestação tributável ser efectuado em benefício de outro sujeito passivo.

11 Segundo a Section 16(1), do referido regulamento, um «retalhista» não é obrigado a fornecer uma factura de IVA a menos que o cliente o peça. Em caso de contrapartida que não exceda 100 GBP, é possível emitir uma «factura de IVA simplificada» indicando, designadamente, para cada taxa aplicável, o montante bruto a pagar, incluindo o IVA, e a taxa de IVA aplicável.

12 Os Commissioners publicaram para os sujeitos passivos um guia sobre o IVA, o *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (a seguir «*VAT Notice 700*»).

13 As Sections 17.5, 17.5.1 e 17.6 do referido guia dizem respeito ao arredondamento dos montantes de IVA. Têm a seguinte redacção:

«17.5 Cálculo do IVA sobre as facturas – arredondamento dos montantes

Nota: a autorização que consta deste parágrafo relativa ao arredondamento por defeito de montantes do IVA destina?se a comerciantes que emitem factura e aplica?se apenas se o IVA cobrado aos clientes e o IVA pago às autoridades aduaneiras («Customs and Excise») for o mesmo. Regra geral, a autorização de arredondamento por defeito não é aplicável aos retalhistas, que devem consultar o parágrafo 17.6.

Pode arredondar por defeito o IVA total a pagar sobre todos os bens e serviços mencionados numa factura de IVA para um 'penny' inteiro. Pode ignorar qualquer fracção de 'penny'.

17.5.1 Cálculo baseado em linhas de bens ou serviços

Se desejar calcular o IVA em separado para uma linha de bens ou serviços que estão incluídos com outros bens ou serviços na mesma factura, deve calcular os montantes separados do IVA arredondando

– por defeito, para o 0,1 p imediatamente inferior – por exemplo, 86,76 p devem ser arredondados por defeito para 86,7 p; ou

– por excesso, para o 1 p ou o 0,50 p imediatamente superior – por exemplo, 86,76 p devem ser arredondados por excesso para 87 p

Seja qual for a opção escolhida, deve ser a única aplicada.

O montante total final de IVA a pagar deve ser arredondado por defeito para o 'penny' inteiro imediatamente inferior.

[…]

17.6 Cálculo do IVA nos retalhistas

A maioria dos retalhistas contabiliza o IVA utilizando um esquema de retalho. Se for esse o método segundo o qual contabiliza o IVA, este parágrafo não o afecta.

Os retalhistas utilizam tecnologia cada vez mais sofisticada para identificar o IVA devido em cada transacção e emitir uma factura. No caso de não utilizar um esquema de retalho, mas calcular o IVA ao nível da linha ou ao nível da factura, não deve arredondar o IVA por defeito. No entanto, pode arredondar (por excesso ou por defeito) cada cálculo do IVA.»

14 O *VAT Notice 700* não define o conceito de «operadores que emitem factura».

15 São fornecidas indicações suplementares relativas ao arredondamento no manual dos Commissioners *V1?24A: Trader's records*, um guia para o pessoal das autoridades fiscais que é igualmente acessível ao público.

16 A Section 12.1 desse manual indica que, na interpretação da Section 17.5 do *VAT Notice 700*, «é importante observar que o arredondamento é neutro do ponto de vista fiscal no contexto

das regras para os comerciantes que emitem factura. Isto é assim porque, em princípio, o arredondamento se repercute tanto no imposto a entregar ao Estado pelo fornecedor como no imposto que o cliente tem direito a deduzir. Isso significa que quando um comerciante que emite factura calcula o IVA sobre valores líquidos, o montante cobrado e a pagar pelo cliente pode ser arredondado».

17 A Section 12.2 do manual *V1 24A: Trader's records* dispõe:

«Os sistemas de contabilidade sofisticados permitem aos retalhistas identificar o IVA ao nível da linha e/ou fornecer facturas com IVA. […]

Regra geral, a autorização de arredondamento por defeito não é adequada a retalhistas. Isso deve?se ao facto de o arredondamento por defeito do IVA cobrado aos consumidores finais não ter como consequência a redução do IVA a pagar (percentagem do IVA x o montante) mas apenas a redução do imposto devido aos Commissioners.

A maioria dos retalhistas continua a contabilizar o IVA utilizando um esquema de retalho. O problema do arredondamento só surge em relação aos retalhistas cujos sistemas de contabilidade permitem identificar o imposto ao nível da linha e emitir facturas […]

Se um retalhista fixar realmente os preços numa base sem IVA – de forma que o IVA cobrado ao cliente e o IVA pago aos Commissioners coincidem –, a autorização de arredondamento existente poderá ser adequada. Na apreciação de um tal sistema, é necessário examinar a forma como os preços são efectivamente fixados. Se o retalhista chegar realmente a um preço de venda com imposto, partindo de um valor líquido expresso em unidades de 'penny', a autorização existente poderá ser adequada. […]»

18 A Section 12.3 do manual *V1?24A: Trader's records* explica o método do arredondamento aritmético e estabelece, no seu terceiro parágrafo, que «se um operador propuser outro método de arredondamento, há que o examinar e autorizar se der um resultado aceitável e razoável».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 A Wetherspoon explora uma cadeia de mais de 670 *pubs* no Reino Unido. A maior parte dos seus rendimentos provém da venda a retalho de comida e bebidas a consumidores finais.

20 A Wetherspoon afixa, para os seus clientes, os preços de venda a retalho incluindo o IVA. Não lhes fornece facturas de IVA completas, mas entrega?lhes, habitualmente, em relação à encomenda de comida ou de bebidas quentes, talões de caixa que indicam o seu número de matrícula de IVA. Em relação às outras bebidas, incluindo as bebidas alcoólicas, só fornece o talão de caixa a pedido do consumidor.

21 Até 2004, a Wetherspoon calculava o IVA devido em relação a cada transacção realizada com um cliente particular e sujeita à taxa normal de 17,5% multiplicando o montante total da venda por 7/47. O resultado era arredondado, aritmeticamente, para o «penny» inteiro superior ou inferior mais próximo.

22 Após a modernização dos seus terminais de pagamento electrónicos, a partir de Agosto de 2004, a Wetherspoon está em condições de calcular o IVA ao nível da «linha de produtos», concretamente, para cada tipo de produto identificado separadamente quando uma transacção comporte vários. Para fazer isso, a recorrente no processo principal calcula e arredonda o IVA para a terceira casa decimal inferior, isto é, para o décimo de «penny» inferior mais próximo, ao nível da linha de produtos. Posteriormente, ela adiciona esses montantes do IVA e arredonda o

montante total obtido para o «penny» inferior mais próximo, ao nível da transacção.

23 Entre Setembro de 2004 e Janeiro de 2005, a Wetherspoon encetou negociações com os Commissioners com vista a acordar num sistema específico aprovado para os retalhistas, mas o regime proposto pela Wetherspoon nunca foi aprovado pelos Commissioners nem aplicado pela Wetherspoon.

24 Por carta de 23 de Março de 2006, os Commissioners recusaram autorizar a Wetherspoon a arredondar para o número inferior o IVA devido em relação a cada transacção. Então, a Wetherspoon, em 7 de Abril de 2006, interpôs recurso dessa decisão. Em 7 de Setembro de 2006, interpôs dois outros recursos, pelas mesmas razões, de dois avisos de tributação emitidos em 8 e 17 de Agosto de 2006.

25 A Wetherspoon alega que está no direito de aplicar o método de arredondamento para o número inferior previsto na section 17.5.1 do *VAT Notice 700*. Os Commissioners alegam que deve, em contrapartida, arredondar aritmeticamente, ou ao nível da linha de produtos, ou ao nível da transacção.

26 O órgão jurisdicional de reenvio, chamado a conhecer dos referidos recursos, salienta que nem o direito comunitário nem a Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (U.K. Value Added Tax Act) nem o Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado prevêem regras explícitas respeitantes ao método de arredondamento a utilizar quando a aplicação da taxa normal do IVA redunda num montante que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária, na ocorrência a de um «penny». Segundo esse mesmo órgão jurisdicional, dois métodos de arredondamento são possíveis. É, com efeito, possível ou arredondar sistematicamente para o número inteiro inferior, ou arredondar aritmeticamente, isto é, arredondar fracções de menos de 0,5 «penny» para o número inteiro inferior e montantes iguais ou superiores a 0,5 para o número inteiro superior.

27 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que nem as directivas nem a legislação do Reino Unido indicam em que estádio ou nível deve ter lugar o arredondamento. Assim, quando um cliente compra várias mercadorias ao mesmo tempo, será possível arredondar o IVA facturado ou em relação a cada artigo separadamente, ou em relação a cada tipo de produto quando vários artigos do mesmo produto tiverem sido comprados, ou ao nível da transacção total com o cliente, ou no momento da declaração do IVA no final do período contabilístico pertinente, ou, finalmente, a outro nível, como o das receitas brutas diárias por estabelecimento de bebidas ou pelo grupo dos estabelecimentos de bebidas do retalhista.

28 Considerando que existe uma incerteza quanto à questão de saber se o direito comunitário exige uma forma de arredondamento específico e, tal sendo o caso, quanto à maneira como o princípio da neutralidade fiscal se aplica neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes quatro questões prejudiciais:

«1) O arredondamento dos montantes do IVA está exclusivamente sujeito ao direito nacional ou, pelo contrário, é regulado pelo direito comunitário? Em especial, o primeiro e o segundo parágrafos do artigo 2.° da Primeira Directiva e os artigos 11.°, A, [ponto] 1, alínea a), e/ou 12.°, n.° 3, alínea a), e/ou 22.°, n.° 3, alínea b) (versão de 1 de Janeiro de 2004) da Sexta Directiva confirmam que o arredondamento é uma matéria de direito comunitário?

2) Designadamente:

i) O direito comunitário opõe?se à aplicação de uma regra nacional ou de uma prática das

autoridades fiscais que exige o arredondamento por excesso de qualquer montante do IVA sempre que a fracção da unidade monetária menor em causa é igual ou superior a 0,50 (por exemplo, 0,5 [‘penny’] deve ser arredondado por excesso para o [‘penny’] inteiro imediatamente superior)?

ii) O direito comunitário exige que os sujeitos passivos possam arredondar por defeito qualquer montante de IVA que inclua uma fracção da unidade monetária menor disponível?

3) Numa venda [a preço] que inclua IVA, a que nível é que o direito comunitário exige a aplicação do arredondamento para efeitos do cálculo do IVA devido: a nível de cada artigo individual, de cada linha de bens, de cada fornecimento (se for incluído mais do que um fornecimento no mesmo cabaz), do total de cada transacção/cabaz, ou por cada período de declaração de IVA, ou a outro nível?

4) A resposta a alguma das questões é afectada pelos princípios comunitários da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, em especial no que se refere à existência, no Reino Unido, de uma autorização das autoridades fiscais competentes que permite apenas a certos comerciantes o arredondamento por defeito dos montantes do IVA devido?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às primeira e segunda questões

29 Através das suas duas primeiras questões, que devem examinar?se conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o arredondamento dos montantes do IVA está sujeito ao direito nacional ou ao direito comunitário e, mais especificamente, se o direito comunitário contém regras relativas ao método de arredondamento, opondo?se ao arredondamento aritmético, ou exigindo dos Estados?Membros que autorizem os sujeitos passivos a arredondar sistematicamente por defeito, quando a aplicação da taxa normal do IVA redunda num montante do IVA que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional.

30 A este propósito, há que reconhecer que o Tribunal de Justiça julgou já no sentido de que as disposições das Primeira e Sexta Directivas não contêm nenhuma regra expressa respeitante ao arredondamento dos montantes do IVA. Em particular, a Sexta Directiva nada dispõe a este respeito (acórdão de 10 de Julho de 2008, Koninklijke Ahold, C?484/06, ainda não publicado na Colectânea, n.° 24).

31 Além disso, nem a finalidade nem a economia dos artigos 11.°, A, ponto 1, alínea a), e 22.°, n.os 3, alínea b), 4 e 5, da Sexta Directiva permitem concluir que foi previsto um método específico de arredondamento pelo direito comunitário (v., neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.os 27 a 30).

32 Por consequência, na ausência de regulamentação comunitária específica, incumbe à ordem jurídica dos Estados?Membros determinar, nos limites do direito comunitário, o método e as regras que regulam o arredondamento de um montante declarado a título do IVA (v. acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 31).

33 Assim, quando os Estados?Membros estabeleçam ou admitam um método preciso de arredondamento, estão obrigados a respeitar os princípios que regem o sistema comum do IVA, como os da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. O respeito destes princípios reconhecidos na ordem jurídica comunitária não tem, todavia, por consequência que a questão do método específico de arredondamento a aplicar resulte propriamente do direito comunitário (acórdão

Koninklijke Ahold, já referido, n.° 32).

34 O princípio da neutralidade fiscal tem, nomeadamente, por consequência que os sujeitos passivos que efectuem as mesmas operações ou operações económicas semelhantes não devam ser tratados de maneira diferente, no que diz respeito ao método de arredondamento aplicado no cálculo do IVA (v., neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 36 e jurisprudência citada). Por força desse princípio, o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA não deve ser superior ao pago pelo consumidor final ao sujeito passivo (v. acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C?317/94, Colect., p. I?5339, n.° 24, e, neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 36).

35 Assim, o referido princípio não comporta qualquer exigência quanto à aplicação de um método específico de arredondamento, desde que o método escolhido pelo Estado?Membro em causa garanta que o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA corresponda, precisamente, ao montante pago pelo consumidor final ao sujeito passivo (v. acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 37).

36 Quanto ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça tem julgado no sentido de que, embora o respeito deste princípio exija que qualquer montante arredondado corresponda o mais possível ao resultante da aplicação da taxa em vigor, não é menos verdade que essa exigência deve ser conciliada com as necessidades práticas de uma aplicação efectiva do sistema comum de IVA, e que, em razão da tecnicidade da questão do arredondamento, mais que um só método de arredondamento poderão satisfazer essas exigências (v., neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.os 39 a 41).

37 Resulta do que precede que o direito comunitário, nomeadamente, as disposições das Primeira e Sexta Directivas e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, não contém qualquer preceito específico respeitante ao método de arredondamento dos montantes de IVA (v., neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 42).

38 Por isso, há que responder às primeira e segunda questões que o direito comunitário, no seu estado actual, não contém um preceito específico respeitante ao método de arredondamento dos montantes do IVA. Na falta de regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados?Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do IVA, estando estes Estados obrigados, no momento desta determinação, a respeitar os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente os da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. Em particular, o direito comunitário, por um lado, não se opõe à aplicação de uma regra nacional que exija o arredondamento para o valor superior dos montantes do IVA, quando a fracção da mais pequena unidade monetária em causa seja igual ou superior a 0,5, e, por outro, não exige que os sujeitos passivos sejam autorizados a arredondar para o número inferior o montante do IVA, quando esse montante comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional.

Quanto à terceira questão

39 Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, numa venda a um preço que inclui o IVA, o direito comunitário exige que o arredondamento para efeitos de cálculo do IVA devido ocorra a um nível específico, por exemplo, a um dos níveis evocados no n.° 27 do presente acórdão.

40 Segundo o Governo do Reino Unido, o direito comunitário exige o arredondamento do IVA apenas na fase em que exige a contabilização do IVA enquanto soma de dinheiro. Assim, o nível mais baixo seria ou a factura emitida de harmonia com o disposto no artigo 22.°, n.° 3, da Sexta

Directiva, ou a declaração periódica do IVA. Todavia, os Estados?Membros têm um certo poder discricionário para autorizar o arredondamento numa fase anterior se o considerarem adequado.

41 A Comissão das Comunidades Europeias considera igualmente que pode julgar?se necessário indicar o IVA devido em números redondos na altura da emissão de uma factura em conformidade com o disposto no artigo 22.°, n.° 3, da Sexta Directiva. No entanto, no caso de venda a retalho a preços que incluam o IVA, é só na fase da declaração periódica do IVA que há necessidade de exprimir o montante devido em números redondos.

42 Pelo contrário, a Wetherspoon considera que um arredondamento praticado somente no fim do período contabilístico pertinente para o IVA seria incompatível com as regras das Primeira e Sexta Directivas bem como com os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica. Como a obrigação de declarar o IVA às autoridades fiscais relativamente às entregas efectuadas nasce em relação a cada operação, seria necessário identificar o montante exacto do IVA que o cliente é obrigado a pagar e que o fornecedor é obrigado a declarar o mais tardar quando da transacção.

43 Em primeiro lugar, deve reconhecer?se que as disposições das Primeira e Sexta Directivas, nomeadamente, as enunciadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, não compreendem qualquer regra expressa que fixe o nível em que pode ou deve ser efectuado o arredondamento dos montantes do IVA que comportam uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional.

44 Nomeadamente, o artigo 11.°, A, ponto 1, alínea a), da Sexta Directiva limita?se a determinar a matéria colectável e refere?se apenas ao preço dos bens entregues e dos serviços realizados em contrapartida deste (acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.° 26).

45 Na verdade, o artigo 22.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva prevê que, em caso de emissão de factura, o montante de imposto a pagar deve figurar na factura e deve ser expresso na moeda nacional do Estado?Membro em causa. No entanto, não resulta dessas exigências que essa disposição imponha que se utilizem unidades inteiras da moeda nacional para a referida informação.

46 A referida conclusão não é de forma alguma posta em causa pela finalidade e pela economia de cada uma das disposições mencionadas nos dois números precedentes. Essas disposições visam garantir a uniformidade da matéria colectável nos Estados?Membros bem como assegurar o bom funcionamento do mercado interno (v. acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.os 28 e 29).

47 Segue?se que nem a redacção das referidas disposições nem a sua finalidade permitem concluir que tenha sido previsto pelas disposições comunitárias um nível específico de arredondamento.

48 Por isso, na ausência de regulamentação comunitária específica, incumbe à ordem jurídica dos Estados?Membros determinar, dentro dos limites impostos pelo direito comunitário, a fase em que o arredondamento de um montante do IVA pode ou deve ser efectuado.

49 Como decorre do n.° 33 do presente acórdão, os Estados?Membros, quando determinarem essa fase, são obrigados a respeitar os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade que regem o sistema comum de IVA (v., a este propósito, n.os 34 a 36 do presente acórdão). Todavia, em razão da tecnicidade da questão do arredondamento, esses princípios não são de molde a conter exigências que permitam concluir que um só um nível de arredondamento, nomeadamente, o efectuado ao nível do artigo ou ao nível da linha de produtos, pode satisfazer os referidos princípios.

50 Por outro lado, devem distinguir?se as eventuais exigências do direito comunitário relativas ao arredondamento das necessidades práticas que impõem o arredondamento de um montante do IVA que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional. Quanto às operações efectuadas a um preço que inclui o IVA, a necessidade imperiosa de arredondar o montante do IVA para o valor inteiro da referida unidade monetária não existe na fase da operação, como salientou a advogada?geral no n.° 42 das suas conclusões. Com efeito, em tal caso, é só no fim da declaração periódica de IVA que é absolutamente indispensável chegar à soma que possa ser efectivamente paga, e que não deve, por esse facto, incluir a fracção da mais pequena unidade monetária.

51 Tendo em conta as considerações que precedem, deve responder?se à terceira questão que, no caso de uma venda a um preço que inclua o IVA, na falta de uma regulamentação comunitária específica, incumbe a cada Estado?Membro determinar, nos limites do direito comunitário, nomeadamente respeitando os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, o nível em que o arredondamento de um montante do IVA que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária pode ou deve ocorrer.

Quanto à quarta questão

52 Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um «retalhista» pode, baseando?se nos princípios comunitários da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, reivindicar a autorização de aplicar o mesmo método de arredondamento dos montantes do IVA devidos que o consentido pelo direito nacional a certos sujeitos passivos, a saber, os denominados «operadores que emitem facturas», isto é, arredondar por defeito o montante devido a título do IVA ao nível da linha de produtos e da transacção.

53 A Wetherspoon considera que é incompatível com o princípio da neutralidade fiscal privar os retalhistas da concessão consentida aos operadores que emitem facturas. Essa exclusão levaria a que entregas de bens ou de prestações de serviços semelhantes, que se encontram em concorrência umas com as outras, fossem tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA. Além disso, não existindo qualquer definição do conceito de «operadores que emitem facturas» na referida regulamentação nacional, tratar?se?ia de uma distinção arbitrária.

54 O Governo do Reino Unido considera, a esse propósito, que os operadores que emitem facturas não efectuam entregas análogas às dos retalhistas e não se encontram em concorrência com estes que operam numa fase diferente da cadeia de abastecimento. Por isso, os princípios da neutralidade fiscal e da eliminação das distorções de concorrência não exigem que estes dois grupos de pessoas sejam tratados da mesma maneira no que diz respeito ao IVA.

55 Segundo a Comissão, o princípio da neutralidade fiscal exclui a extensão aos retalhistas de uma concessão da Administração Fiscal que autoriza certos operadores, que, normalmente, praticam preços sem IVA e não vendem a consumidores finais, a arredondar por defeito o montante do IVA a declarar.

56 O Governo helénico considera que o arredondamento para o valor inferior só não influencia o montante final cobrado pelo Estado se for aplicado unicamente às entregas e às prestações a outros sujeitos passivos.

57 A esse propósito, há que recordar, como decorre do n.° 34 do presente acórdão, que o princípio da neutralidade fiscal, que reflecte o princípio da igualdade de tratamento em matéria de IVA, opõe?se, nomeadamente, a que os sujeitos passivos sejam tratados de maneira diferente no que diz respeito ao método de arredondamento aplicado no cálculo do IVA se efectuarem as mesmas operações ou operações económicas semelhantes (v., neste sentido, igualmente, acórdãos de 22 de Maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C?162/07, ainda não publicado na Colectânea, n.° 25, bem como de 17 de Julho de 2008, Comissão/Itália, C?132/06, ainda não publicado na Colectânea, n.° 39).

58 Assim, há que averiguar se os «operadores que emitem facturas» e os «retalhistas» visados pela regulamentação em causa no processo principal efectuam as mesmas operações ou operações económicas semelhantes.

59 Na ocorrência, resulta da Section 17.5 do *VAT Notice 700* bem como das Sections 12.1 e 12.2 do manual *V1?24A Trader's records* que o conceito de «operadores que emitem facturas» abrange apenas os sujeitos passivos que efectuem as suas prestações de serviços ou as suas entregas de bens a preços sem IVA aos quais o IVA é adicionado no momento da facturação.

60 No caso dos preços fixados sem IVA, o arredondamento ocorre antes do pagamento da contrapartida da prestação pelo cliente. O montante do imposto cobrado pelo sujeito passivo ao seu cliente e o pago em seguida pelo sujeito passivo ao Estado é idêntico, e isto independentemente do método de arredondamento aplicado.

61 Pelo contrário, no caso em que o IVA é incluído no preço de um bem ou de um serviço, o arredondamento sistemático por defeito, a um nível inferior à declaração periódica de IVA, conduziria a que o sujeito passivo receberia do seu cliente o montante do IVA efectivamente devido, ao passo que pagaria sistematicamente ao Estado um montante mais baixo conservando a diferença para seu próprio benefício. Este resultado seria contrário ao princípio segundo o qual o IVA é cobrado pelos sujeitos passivos em cada etapa do processo de produção ou de distribuição por conta da Administração Fiscal, à qual são obrigados a pagá?lo (v. acórdão de 6 de Outubro de 2005, MyTravel, C?291/03, Colect., p. I?8477, n.° 30).

62 Além disso, as duas referidas situações diferem sensivelmente do ponto de vista das necessidades práticas de uma aplicação efectiva do sistema comum de IVA. Quanto a um preço sem IVA, regularmente expresso em números redondos, o arredondamento do IVA é indispensável para obter um montante total, resultante da adição do preço sem IVA e do IVA devido, que é susceptível de ser efectivamente pago. Pelo contrário, quando o IVA é incluído no preço do bem ou do serviço, o arredondamento não é necessário para poder pagar o preço total.

63 Por isso, os operadores que efectuam as suas vendas de bens ou as suas prestações de serviços a preços sem IVA e os que calculam os preços das referidas operações incluindo o IVA encontram?se em situações diferentes. Portanto, estes não podem, baseando?se no princípio da neutralidade fiscal, reivindicar que sejam tratados da mesma maneira que os operadores que praticam preços sem IVA no que diz respeito ao arredondamento do montante devido a título do IVA.

64 Por consequência, há que responder à quarta questão que, dado que os operadores que calculam os preços das suas vendas de bens e das suas prestações incluindo o IVA se

encontram numa situação diferente dos que efectuam esse mesmo tipo de operações a preços sem IVA, os primeiros não podem invocar o princípio da neutralidade fiscal para reivindicar a autorização de proceder igualmente ao arredondamento por defeito ao nível da linha de produtos e da transacção dos montantes do IVA devidos.

Quanto às despesas

65 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 (Quarta Secção) declara:

1) **O direito comunitário, no seu estado actual, não contém um preceito específico respeitante ao método de arredondamento dos montantes de imposto sobre o valor acrescentado. Na falta de regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados?Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado, estando esses Estados obrigados, no momento desta determinação, a respeitar os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente os da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. Em particular, o direito comunitário, por um lado, não se opõe à aplicação de uma regra nacional que exija o arredondamento para o valor superior dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado, quando a fracção da mais pequena unidade monetária em causa seja igual ou superior a 0,5, e, por outro, não exige que os sujeitos passivos sejam autorizados a arredondar para o número inferior o montante do imposto sobre o valor acrescentado, quando esse montante comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária nacional.**

2) **No caso de uma venda a um preço que inclua o imposto sobre o valor acrescentado, na falta de regulamentação comunitária específica, incumbe a cada Estado?Membro determinar, nos limites do direito comunitário, nomeadamente respeitando os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, o nível em que o arredondamento de um montante do imposto sobre o valor acrescentado que comporta uma fracção da mais pequena unidade monetária pode ou deve ocorrer.**

3) **Dado que os operadores que calculam os preços das suas vendas de bens e das suas prestações incluindo o imposto sobre o valor acrescentado se encontram numa situação diferente dos que efectuam esse mesmo tipo de operações a preços sem imposto sobre o valor acrescentado, os primeiros não podem invocar o princípio da neutralidade fiscal para reivindicar a autorização de proceder igualmente ao arredondamento por defeito ao nível da linha de produtos e da transacção dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado devidos.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.