ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

19 de dezembro de 2012 (*)

«Fiscalidade — IVA — Segunda Diretiva 67/228/CEE — Artigo 8.º, alínea a) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Entrega de bens — Matéria coletável — Comissão paga por uma sociedade de vendas por correspondência aos seus agentes — Compras efetuadas por clientes terceiros — Redução do preço após o facto gerador do imposto — Efeito direto»

No processo C-310/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), por decisão de 26 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de junho de 2011, no processo

Grattan plc

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Rosas, exercendo funções de presidente da Segunda Secção, U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 12 de julho de 2012,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação da Grattan plc, por H. Stone, solicitador, P. Lasok, QC, e R. Haynes, barrister,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo do Reino Unido, por C. Murrell, E. Jenkinson e L. Seeboruth, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação de la Comissão Europeia, por R. Lyal e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de setembro de 2012,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 8.º, alínea a), e do ponto 13 do anexo A da Segunda Diretiva 67/228/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 — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6; a seguir «Segunda Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Grattan plc (a seguir «Grattan») e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners»), respeitante ao reembolso dos montantes de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») correspondentes às comissões pagas a pessoas descritas como «agentes» relativamente a bens encomendados por seu intermédio no período compreendido entre 1973 e 1977.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 5.º da Segunda Diretiva dispunha:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

2. É igualmente considerada 'entrega', na aceção do n.º 1:

[...]

c) A transferência de um bem efetuada por força de um contrato de comissão de compra ou de venda;

[...]

5. O facto gerador do imposto ocorre no momento em que [é efetuada] a entrega. [...]

4 O ponto 8 do anexo A da Segunda Diretiva precisava que «[p]or ['facto gerador do imposto'] entende-se o facto a que está ligado o nascimento da dívida fiscal».

5 O artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva dispunha o seguinte:

«A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com exceção do próprio [IVA]».

6 A expressão «contravalor» era assim definida no ponto 13 do anexo A desta diretiva:

«[...] tudo aquilo que é recebido como contrapartida da entrega do bem ou da prestação de serviços incluindo despesas acessórias (embalagem, transporte, seguro, etc.), isto é, não só a importância dos valores cobrados mas também, por exemplo, o valor dos bens recebidos em troca [...]

7 O artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), que substituiu a Segunda Diretiva a partir de 1978, dispunha, na sua parte pertinente, o seguinte:

«1. A matéria coletável 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 diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

[...]

3. A matéria coletável não inclui:

a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;

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

[...]»

8 O artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva dispunha:

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

Todavia, no caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar este preceito.»

Direito do Reino Unido

9 À época dos factos do litígio no processo principal, a disposição do direito nacional em causa era a section 10(2) do Finance Act 1972, que previa o seguinte:

«Se a entrega de um bem for efetuada em troca de uma contraprestação em dinheiro, o seu valor corresponde ao montante dessa contraprestação, acrescido do imposto exigível.»

10 O First-tier Tribunal (Tax Chamber) esclarece que a legislação nacional não previa qualquer disposição aplicável para o caso de redução *a posteriori* do valor das entregas em virtude de reduções de preços ou de abatimentos ocorridos após a realização da entrega.

11 Até 1 de janeiro de 1978, os Estados-Membros deviam adaptar «o seu regime atual do [IVA]» em conformidade com as disposições da Sexta Diretiva.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A Grattan é membro e representante de um grupo de sujeitos passivos de IVA composto por sociedades que, durante o período em causa no processo principal, eram sociedades de vendas por correspondência (a seguir «sociedades»). Estas recorriam aos serviços de agentes que recebiam comissões, nomeadamente, pelas compras feitas por terceiros (a seguir «compras de terceiros»), consumidores finais (a seguir «clientes indiretos»), a quem comunicavam os catálogos da sociedade em causa. O agente fazia as encomendas dos clientes indiretos telefonando para o centro de chamadas da sociedade em causa ou enviando um talão de encomenda. Em geral, os bens encomendados eram entregues ao agente para distribuição aos clientes indiretos. O pagamento dos bens era feito pelos clientes indiretos ao agente e entregue periodicamente à sociedade de vendas por correspondência.

13 Os agentes recebiam uma comissão de 10% dos montantes por eles entregues à

sociedade em causa, quer relativos às suas próprias compras de bens por catálogo de vendas por correspondência quer relativos às compras de terceiros. A comissão era creditada numa conta aberta nos livros da sociedade e o agente podia recebê-la das seguintes formas:

¾ o agente podia requerer o seu pagamento sob a forma de cheque;

¾ o agente podia compensar o seu crédito com o saldo devedor da sua conta de forma a reduzir a sua dívida para com a sociedade relativa aos bens que lhe tinha comprado;

¾ o agente podia também utilizar o crédito para pagamento total ou parcial na compra de novos bens.

14 Quando a comissão era recebida sob a forma de cheque ou de crédito para compensar o saldo devido pelo agente, era considerada como paga «a dinheiro». Quando a comissão era utilizada na compra de novos bens era considerada como tendo sido paga «em espécie». A contestação suscitada no litígio do processo pendente no tribunal de reenvio só diz respeito a situações em que a comissão era paga «a dinheiro».

15 As sociedades pagaram IVA sobre a totalidade do preço de catálogo, incluindo o montante da comissão paga aos agentes. A Grattan reclamou aos Commissioners o reembolso dos montantes de IVA correspondentes a essa comissão alegando que a mesma constituía um abatimento que reduzia a contrapartida ou a matéria coletável das entregas de bens feitas pelas sociedades aos agentes. Os Commissioners reembolsaram o IVA que incidiu sobre essas comissões, com exceção das que foram recebidas em dinheiro, relativas a operações de compras de terceiros no período compreendido entre 1973 e 1 de janeiro de 1978.

16 No tribunal de reenvio, a Grattan alegou que as comissões relativas a compras de terceiros recebidas em dinheiro eram descontos do preço pago pelos agentes pelos bens por eles comprados à sociedade em causa (quando as comissões eram recebidas no momento da entrega) ou abatimentos (quando recebidas após a entrega). Assim, a contrapartida, ou matéria coletável, devia ser reduzida. Segundo alegou, tal resulta do artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva e, antes de 1978, do artigo 8.º, alínea a), e do ponto 13 do anexo A da Segunda Diretiva, bem como, em qualquer caso, do princípio da neutralidade fiscal, que vigorava já antes de 1978.

17 Os Commissioners alegaram que a Segunda Diretiva não exigia que os Estados-Membros pusessem em vigor medidas que previssessem a redução retroativa da base tributável posteriormente à entrega, como o prevê o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva. Além disso, o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva não seria suficientemente preciso para poder ter efeito direto. Os Commissioners consideraram existirem diferenças relevantes entre as comissões pagas por compras de terceiros e as pagas por compras efetuadas pelos próprios agentes de bens constantes do catálogo de vendas por correspondência.

18 Nestas condições, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Em relação ao período anterior a 1 de janeiro de 1978, um sujeito passivo dispõe, ao abrigo do artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva e/ou dos princípios d[a] neutralidade fiscal e d[a] igualdade de tratamento, de um direito diretamente aplicável de considerar a matéria coletável relativa a uma entrega de bens reduzida retroativamente quando, depois dessa entrega, o respetivo destinatário obteve do fornecedor um crédito que optou por cobrar sob a forma de um pagamento em dinheiro ou de um crédito a deduzir dos montantes devidos ao fornecedor por entregas de bens que já lhe tinham sido efetuadas?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva deve ser interpretado no sentido de que confere ao sujeito passivo o direito de considerar reduzida *a posteriori* a matéria coletável de uma entrega de bens quando, depois do momento em que se realizou essa entrega, um agente recebe um crédito do fornecedor, que pode optar por receber sob a forma de um pagamento em dinheiro ou sob a forma de um crédito sobre os montantes em dívida ao fornecedor por entregas de bens já efetuadas.

20 Para se responder a esta questão, há que recordar que o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva previa que a matéria coletável era constituída, «no caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com exceção do próprio [IVA]».

21 A expressão «contravalor» utilizada no artigo 8.º, alínea a), desta diretiva era definida no ponto 13 do anexo A como incluindo «tudo aquilo que é recebido como contrapartida da entrega do bem ou da prestação de serviços incluindo despesas acessórias (embalagem, transporte, seguro, etc.), isto é, não só a importância dos valores cobrados mas também, por exemplo, o valor dos bens recebidos em troca».

22 Cabe recordar que o termo «contravalor» consta de uma disposição de direito da União que não remete para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance. Daqui resulta que a interpretação deste conceito na sua generalidade não pode ser deixada à discricção de cada Estado-Membro. O contravalor é um valor subjetivo, pois a matéria coletável das prestações de serviços é a contrapartida realmente recebida e não um valor calculado segundo critérios objetivos (acórdão de 5 de fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, p. 445, n.os 9 e 13).

23 Para determinar se o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva impunha aos Estados-Membros que permitissem a modificação do respetivo contravalor e, portanto, a correção da matéria coletável após o momento em que ocorreu o facto gerador do imposto, há que analisar igualmente as disposições dessa diretiva em matéria de cálculo, declaração e pagamento do IVA. Com efeito, a determinação da matéria coletável pressupõe um contravalor e um facto gerador.

24 Cumpre salientar, a este respeito, que o artigo 5.º, n.º 5, da Segunda Diretiva previa que «o facto gerador do imposto ocorre no momento em que [é efetuada] a entrega». A expressão «facto gerador do imposto» constante desta disposição era definida no ponto 8 do anexo A da mesma diretiva como «nascimento da dívida fiscal».

25 Há que constatar que nenhuma disposição da Segunda Diretiva previa a fixação da ocorrência do facto gerador do imposto num momento posterior, ou o seu adiamento por qualquer outra forma. Esta diretiva também não contém nenhuma disposição que previsse a modificação da dívida fiscal já constituída.

26 Nestas condições, tem de se considerar, como salientou a advogada-geral no n.º 41 das suas conclusões, que, nos termos do artigo 5.º, n.º 5, da Segunda Diretiva, a dívida fiscal do sujeito passivo se constituía com base no montante resultante da matéria coletável determinada à data da entrega.

27 Há pois que referir que nem o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva nem nenhuma outro artigo da Segunda Diretiva podia ser interpretado no sentido de que era obrigatório permitir a regularização da matéria coletável, ou do imposto pago a jusante, depois da entrega, que constitui

o momento em que ocorre o facto gerador do imposto,

28 Em seguida, no que respeita ao princípio da neutralidade fiscal, importa recordar que este princípio, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, constitui a tradução, em sede de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (v., neste sentido, acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Colet., p. I-2283, n.º 47). Este princípio implica, entre outras consequências, que os sujeitos passivos não devem ser tratados de maneira diferente quanto a prestações equivalentes e concorrentes (v., neste sentido, acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Colet., p. I-3617, n.º 39 e jurisprudência referida).

29 O princípio da neutralidade fiscal não é uma regra de direito primário que permita, por si só, determinar a matéria coletável na aceção do artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, n.º 50 e jurisprudência referida). Tampouco permite compensar o facto de a Segunda Diretiva não conter nenhuma disposição equivalente ao artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva.

30 Em virtude da outra aceção deste mesmo princípio, o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA deve corresponder precisamente ao montante declarado a título do IVA na fatura e pago pelo consumidor final ao sujeito passivo (acórdão de 10 de julho de 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Colet., p. I-5097, n.º 36 e jurisprudência referida).

31 Resulta dos autos do processo principal remetidos ao Tribunal de Justiça que era o cliente indireto, na sua qualidade de consumidor final dos bens, que pagava o preço constante do catálogo pelos bens que adquiria, sem receber comissões da sociedade. Com efeito, o que se previa era que esta comissão fosse paga ao agente, e não ao cliente indireto. Nestas condições, e em virtude dos princípios mencionados no número anterior, há que concluir que o contravalor da entrega correspondia ao preço de catálogo integral não reduzido e que era esse preço a matéria coletável do imposto.

32 Há ainda que analisar o argumento da Grattan nos termos do qual seria errado distinguir a situação posterior a 1 de janeiro de 1978 da situação anterior, pois tal distinção não tem em conta a continuidade do sistema do IVA.

33 A este propósito, saliente-se, à semelhança da advogada-geral nos n.os 49 e 50 das suas conclusões, que não são comparáveis os níveis de harmonização a que procederam a Segunda e Sexta Diretivas. Em especial, o princípio do sistema comum do IVA, instituído pela Primeira Diretiva 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), não continha ainda uma regulamentação exaustiva em muitas matérias, nem previa a fixação de uma matéria coletável uniforme.

34 Como salientou o Tribunal de Justiça no n.º 12 do acórdão de 5 de maio de 1982, Schul Douane Expeditieur (15/81, Recueil, p. 1409), a Sexta Diretiva harmonizou os conceitos de facto gerador e de exigibilidade do imposto e procedeu à harmonização da matéria coletável.

35 Foi neste contexto que o legislador da União adotou o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva, que impõe aos Estados-Membros a obrigação de determinarem as condições em que a matéria coletável será reduzida *a posteriori*. Esta disposição obriga, em princípio, os Estados-Membros a reduzirem a matéria coletável sempre que, posteriormente à conclusão de uma operação, uma parte ou a totalidade da contrapartida não seja recebida pelo sujeito passivo (v. acórdãos de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.os 16 a 18, e de 29 de maio de 2001, Freemans, C-86/99, Colet., p. I 4167, n.º 33).

36 Como resulta dos n.os 25 a 27 do presente acórdão, a Segunda Diretiva não tinha uma disposição equivalente. Além disso, o facto de o Conselho da União Europeia ter adotado o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva, a seguir ao seu artigo 11.º, A, corrobora a interpretação de que o artigo 11.º, C, não era inerente ao artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva ou ao artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva, que o precedeu.

37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não confere ao sujeito passivo o direito de considerar reduzida *a posteriori* a matéria coletável de uma entrega de bens quando, após a conclusão dessa entrega de bens, um agente venha a receber do fornecedor um crédito que pode optar por receber sob a forma de um pagamento em dinheiro ou sob a forma de um crédito compensável com os montantes em dívida ao fornecedor por entregas de bens já realizadas.

Quanto às despesas

38 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 8.º, alínea a), da Segunda Diretiva 67/228/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 — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não confere ao sujeito passivo o direito de considerar reduzida *a posteriori* a matéria coletável de uma entrega de bens quando, após a conclusão dessa entrega de bens, um agente venha a receber do fornecedor um crédito que pode optar por receber sob a forma de um pagamento em dinheiro ou sob a forma de um crédito compensável com os montantes em dívida ao fornecedor por entregas de bens já realizadas.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.