

|

61995C0330

Conclusões do advogado-geral La Pergola apresentadas em 27 de Fevereiro de 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Pedido de decisão prejudicial: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Reino Unido. - IVA - Sexta Directiva - Faculdade de derrogação prevista no artigo 11., alínea C, n. 1 - Exclusão das operações de troca do reembolso em caso de não pagamento. - Processo C-330/95.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-03801

Conclusões do Advogado-Geral

1 Pelo presente reenvio prejudicial, o Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, solicita ao Tribunal de Justiça que precise, por via de interpretação, a faculdade de derrogação prevista no artigo 11., C, n. 1, da Sexta Directiva em matéria de IVA (1) (a seguir «directiva» ou «Sexta Directiva»), no regime aplicável à redução da matéria colectável - em caso de ocorrência de não pagamento total ou parcial depois de efectuada a operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado. Mais precisamente, o Tribunal de Justiça é convidado a pronunciar-se sobre a compatibilidade de uma regulamentação que aplica a referida disposição, como seja a regulamentação adoptada no caso vertente pelo legislador britânico, a qual concede o benefício do abatimento fiscal às operações de venda contra pagamento em dinheiro, excluindo-o, pelo contrário, das transacções cujo preço seja representado por forma diversa de uma quantia em dinheiro.

Factos

2 Os factos na origem do processo referem-se a duas sociedades: a sociedade Goldsmiths (Jewellers) Ltd (a seguir «Goldsmiths»), que exerce actividades de fabrico e distribuição de artigos de ourivesaria, e a sociedade RRI Ltd (a seguir «RRI»), especializada em operações de compensação e troca. Estas duas sociedades iniciaram negociações comerciais tendo por objecto a celebração de um contrato em cujo âmbito a Goldsmiths se comprometia a fornecer à RRI jóias que não tinha conseguido vender e, em contrapartida, a RRI se comprometia a prestar determinados serviços publicitários.

3 Em execução do contrato, a Goldsmiths entregou à RRI jóias no valor de 202 809,47 UKL (incluindo 30 205,67 UKL de IVA), montante este referido pela Goldsmiths na declaração de IVA correspondente ao período em causa e efectivamente pago). Por seu lado, a RRI comprometeu-se a prestar à Goldsmiths serviços publicitários de valor equivalente ao da jóias.

4 Após ter prestado uma parte dos serviços publicitários que se comprometera a fornecer - no valor de 68 678,03 UKL (incluindo 9 335 UKL de IVA) -, a RRI tornou-se insolvente, tendo sido declarada em situação de cessação de pagamentos. O montante das prestações que não fornecera ascendia, assim, a 135 162,12 UKL, incluindo 20 130,53 UKL de IVA.

5 Na sequência desta insolvência, a Goldsmiths entendeu que os serviços publicitários ainda devidos nunca seriam prestados, tendo, em consequência, alterado a sua declaração de IVA relativa ao período que findou a 28 de Fevereiro de 1993. Reduziu assim o montante líquido do Imposto sobre o Valor Acrescentado de uma quantia igual à que deveria ser paga como IVA relativamente às prestações devidas pela RRI, a partir de então lançadas na conta de lucros e perdas.

6 Os Commissioners of Customs and Excise recusaram-se a conceder à Goldsmiths o abatimento fiscal assim calculado. Em 1 de Junho de 1993, foi, em consequência, remetido à Goldsmiths um aviso de cobrança de IVA no montante de 20 130 UKL.

7 A administração adoptou esta decisão com base no n.º 1 do artigo 11.º do Finance Act de 1990. Com efeito, como aliás reconhece o órgão jurisdicional de reenvio (2), esta disposição nacional limita o direito de reembolso do IVA em caso de não pagamento total ou parcial, reservando-o exclusivamente às cessões de bens ou serviços efectuadas em troca de uma «contrapartida em dinheiro»: atendendo à sua redacção, a norma em causa não podia abranger uma prestação em espécie, como a que a RRI se comprometera a prestar (3).

8 Contudo, por entender ter direito ao abatimento fiscal correspondente ao montante da contrapartida que não recebeu, a Goldsmiths submeteu o caso ao órgão jurisdicional de reenvio, argumentando que a argumentação nacional era contrária à Sexta Directiva, e em especial, ao respectivo artigo 11.º, C, n.º 1, que tem a seguinte redacção:

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

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

Considerando esta disposição, a regulamentação nacional não podia, na tese da Goldsmiths, limitar-se a instituir uma exoneração fiscal apenas no caso de não pagamento da contrapartida em dinheiro prevista nos contratos de venda, devendo o benefício da exoneração ser também aplicado aos contratos que previssem uma contrapartida em espécie. Com efeito, a faculdade atribuída pelo legislador comunitário aos Estados-Membros é, na definição da Goldsmiths, uma faculdade de «tudo ou nada». Tal se opõe, na opinião da demandante, a uma escolha selectiva ou parcial das condições de concessão do abatimento fiscal. Em sua opinião, o facto de o Reino Unido aplicar a regra de base às operações de venda implica, em definitivo, a impossibilidade de exercício da faculdade de derrogação relativamente às operações de outro tipo (4).

9 Confrontado com este problema de interpretação, o Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A derrogação prevista no artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Directiva do Conselho 77/388/CEE, 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 ('Sexta Directiva'), deve ser interpretada no sentido de que autoriza os Estados-Membros, nas disposições que prevêm o reembolso do imposto em caso de dívidas incobráveis, a excluir a possibilidade de dedução quando a contrapartida não recebida não

consistir em dinheiro?»

Apreciação jurídica

10 A questão suscitada pelo Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, refere-se, no essencial, aos limites do âmbito em que os Estados-Membros podem exercer a faculdade que lhes é atribuída pela directiva de derrogar o princípio da «obrigação de redução» da matéria colectável, estabelecido no artigo 11.º, C, n.º 1, daquele diploma comunitário.

11 Estamos em presença de uma regulamentação, adoptada no Finance Act britânico, que, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, concede o abatimento fiscal, previsto na directiva, a determinadas categorias de transacções, a saber, as vendas contra pagamento de uma soma em dinheiro, mas não a determinadas outras, em que se prevê uma contrapartida em espécie. Do ponto de vista do direito comunitário, tal suscita duas ordens de problemas que se apresentam ao Tribunal de Justiça de acordo com uma ordem lógica: o segundo problema coloca-se, ou não, consoante a solução dada ao primeiro, como adiante explicaremos.

A redução da matéria colectável é estabelecida na Sexta Directiva para um conjunto de hipóteses que enumera: 1) anulação, 2) rescisão, 3) resolução, 4) não pagamento total ou parcial, 5) redução do preço depois de efectuada a operação. Em qualquer caso, o abatimento fiscal obedece às condições fixadas por cada Estado-Membro na sua ordem jurídica. A faculdade de derrogação - assim prevê a norma - apenas é concedida ao legislador nacional para a hipótese do n.º 4 da enumeração, a saber, «não pagamento total ou parcial» (5). Neste caso, o Estado-Membro pode não conceder o direito ao abatimento fiscal, que, pelo contrário, terá de cumprir e aplicar nos outros casos referidos na directiva, de acordo com as condições que entenda dever adoptar.

12 O primeiro problema submetido ao Tribunal de Justiça obriga a verificar a forma como o legislador comunitário entendeu organizar a faculdade de derrogação controvertida que concedeu. Tal significa, mais precisamente, que se tem de verificar se o Estado-Membro que se prevaleça da faculdade de derrogação deve indistintamente suprimir a redução da matéria colectável em todas as situações de não pagamento ou se pode agir de forma diferente, como sucedeu precisamente com o legislador britânico. No primeiro caso, o poder ou faculdade de derrogar será, de acordo com a prescrição da disposição comunitária a interpretar, concebido de forma «rígida», quer dizer, obrigando necessariamente, no domínio em que pode ser exercido, a excluir a aplicação da regulamentação comunitária uniforme, sem excepção. Na segunda solução, a faculdade de derrogação é, pelo contrário, discricionária, num duplo sentido: o legislador nacional pode ou não decidir apenas socorrer-se dela, o que é pacífico, mas tem igualmente a liberdade de diferenciar o conteúdo das normas derogatórias em função das exigências deixadas à sua aplicação.

13 A primeira tese é sustentada pelo representante da Goldsmiths e a segunda, com argumentos diferentes, pelo Governo da República Federal da Alemanha e pelo Reino Unido. Falta precisar, desde já, que se for acolhido o primeiro destes dois pontos de vista opostos, o litígio fica imediatamente decidido na raiz. A solução adoptada na ordem britânica não corresponde, nesse caso, nem ao mecanismo, nem ao âmbito em que se inscreve a derrogação prevista na regulamentação comunitária. Quais são, pelo contrário, as consequências decorrentes da opção pela segunda das teses apresentadas? A derrogação poderá também ser discricionariamente limitada, no sentido que referimos. Tal não implica, contudo, que as disposições derogatórias estabelecidas pela legislação nacional fiquem, nesse caso, libertas da obrigação de respeitar os princípios e preceitos do direito comunitário, incluindo aqueles que o intérprete pode deduzir do contexto da própria directiva e, em consequência, das normas nela contidas e dos objectivos que as inspiram. Aqui reside o segundo problema, a que fizemos anteriormente alusão, ao anunciar a ordem lógica dos elementos submetidos à análise do Tribunal de Justiça pela presente questão prejudicial.

14 No que se refere ao primeiro problema, o exercício da faculdade de derrogação não está sujeito, e não se aplica, em nossa opinião, à condição que o advogado da Goldsmiths considera prevista, ou pelo menos subentendida, pela directiva, a saber, que o legislador nacional está obrigado a derrogar integralmente a norma susceptível de derrogação ou, caso contrário, a aplicar sem derrogações a redução da matéria colectável. Não vemos em que fundamento lógico ou textual se pode basear esta espécie de automatismo, que consistiria em atrair em bloco para a derrogação toda a matéria que pode ser seu objecto nos termos da directiva.

15 A disposição comunitária em análise é clara e exhaustiva: nela se diz que os Estados-Membros podem derrogar a redução fiscal e se precisa em que caso a derrogação é autorizada. A natureza do poder - ou, se se quiser, do direito - assim atribuído ao Estado-Membro deve ser entendido no sentido de que é concedido ao legislador o poder de derrogar. Trata-se do poder de adoptar normas que, na organização jurídica de determinada esfera de relações, vêm ocupar o lugar de outras normas, que conservam, por seu lado, uma esfera residual de aplicação. Com efeito, a norma derogatória não extingue a norma derogada, caso contrário existiria revogação, e não mera derrogação. Em qualquer caso, o legislador que pode adoptar uma derrogação decide até onde vai a não aplicação da norma ou do princípio cujo alcance tem a faculdade de circunscrever. O poder de derrogar implica, assim, a faculdade discricionária de graduar o conteúdo e os efeitos das normas decorrentes do seu exercício (6). A análise jurídica deste poder não será diferente se se disser - como se pode ler no texto espanhol da segunda frase do artigo 11.º, C, n.º 1, da directiva - que o Estado-Membro pode não aplicar a norma relativa à exoneração fiscal, em vez de se dizer que pode derrogar (7). A não aplicação desta norma não pode ser diversa do resultado de uma derrogação e o poder de derrogar mantém-se o que é. A estas considerações acresce estar previsto, como recordámos, que a redução da matéria colectável é efectuada nas condições fixadas pelo Estado-Membro. Em nossa opinião, isto advoga em favor da ideia de que a directiva atribui - faltará analisar dentro de que limites - um poder discricionário ao legislador nacional, quer para estabelecer as modalidades de aplicação da exoneração fiscal, quer para recusar a respectiva concessão aos interessados (8).

16 Importa, assim, determinar a forma como a norma comunitária, cuja possibilidade de derrogação é prevista na directiva, se articula, atendendo ao respectivo conteúdo normativo, com a norma que a derroga, na esfera da ordem jurídica nacional.

A Sexta Directiva prossegue o objectivo de harmonizar as tributações fiscais. A obrigação de reduzir a matéria colectável nos casos previstos é, com efeito, uma norma de harmonização que se relaciona com as demais normas instituídas pela directiva para prosseguir esse mesmo objectivo, sempre no âmbito da fiscalidade. Relativamente às normas do artigo 11.º, destinadas a harmonizar os critérios de determinação da matéria colectável, o regime derogatório adoptado

pelo Reino Unido constitui uma excepção. Neste sentido, a derrogação à norma comunitária constitui uma excepção a um princípio geral, estabelecido no artigo 11.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, que estabelece [alínea a)] que a matéria colectável é constituída «no caso de entregas de bens e prestações de serviços que não sejam 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» (sublinhado nosso).

17 É precisamente por esta razão que a derrogação necessita de ser justificada. Ora, em nossa opinião, ela apenas se justifica se for instituída de forma conforme aos princípios e imperativos de direito comunitário que intervêm na regulamentação aplicável na matéria. Tratando-se de determinar os limites dentro dos quais a derrogação pode ser exercida, é necessário, com efeito, manter presente que, de acordo com uma jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito comunitário, devem ter-se em conta não apenas os termos da mesma, mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (9).

18 Trata-se de um princípio geral da ordem comunitária que, no caso vertente, encontrou expressão particular no sector em causa. O exercício da faculdade de derrogação - e mais genericamente de qualquer margem de apreciação atribuída aos Estados-Membros no sistema da directiva - deve, em qualquer caso, ser mantido dentro dos limites e condições decorrentes dos princípios que inspiram a regulamentação comunitária (10). Este critério pode ser deduzido da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em primeiro lugar, do acórdão Profant (11). Este acórdão estabeleceu que o direito de os Estados-Membros precisarem os limites e modalidades das isenções previstas no artigo 14.º da Sexta Directiva «não é inteiramente deixado à discricionariedade das autoridades dos Estados-Membros, devendo estas respeitar os objectivos fundamentais prosseguidos pelo esforço de harmonização em matéria de IVA» (n.º 25). No acórdão Kühne, o Tribunal de Justiça veio em seguida censurar, por contrária ao princípio da neutralidade fiscal, a utilização feita pelo Estado-Membro em causa da derrogação autorizada pela segunda frase do n.º 2 do artigo 6.º (12). No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça considerou existir incumprimento da recorrida no acórdão Comissão/Bélgica, num caso em que fora chamado a pronunciar-se sobre o exercício da faculdade de derrogação prevista no artigo 27.º da directiva: «as medidas [nacionais] controvertidas - declarou o Tribunal de Justiça - são desproporcionadas relativamente ao objectivo procurado na medida em que derrogam de forma global e sistemática as regras estabelecidas no artigo 11.º» (13).

19 Os casos anteriormente examinados, seja qualquer for a diferença que exista relativamente ao caso vertente, têm pelo menos em comum com este o facto de, tanto nos processos anteriores como no presente, os Estados-Membros gozarem de uma liberdade exercida no âmbito, o que quer dizer com respeito, da Sexta Directiva. Resulta efectiva e claramente da jurisprudência que os Estados-Membros devem usar do poder discricionário que lhes é assim conferido de forma a respeitar os objectivos de harmonização da regulamentação e os princípios que lhe estão subjacentes.

20 Examinaremos agora este outro aspecto, decisivo para a solução do litígio. Passaremos agora a analisar a justificação, sob o preciso ângulo da proporcionalidade, da derrogação introduzida na legislação britânica, que estabelece uma diferença, para efeitos de isenção fiscal, entre as operações contendo uma contrapartida em dinheiro e as que estabelecem uma contrapartida em espécie.

21 Antes de mais, como é definida no âmbito da Sexta Directiva a prestação em espécie? Tal como o Tribunal de Justiça precisou no acórdão Aardappelenbewaarpplaats, «uma prestação de serviços é tributável.. quando esse serviço seja efectuado a título oneroso e a matéria colectável de tal prestação é constituída por tudo o que seja recebido como contrapartida do serviço; deve, pois, existir relação directa entre o serviço prestado e o contravalor recebido» (14). O significado da expressão «tudo o que», que consta também, como já referimos, do artigo 11.º, A, n.º 1, foi

precisado no acórdão *Naturally Yours Cosmetics*. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça debruçou-se sobre a hipótese de acrescer ao preço estipulado entre vendedor e comprador o valor do serviço de marketing por este último prestado, de tal forma que uma prestação inicialmente não monetária foi convertida em dinheiro (15).

22 Se nos valermos das precisões fornecidas pelo Tribunal de Justiça, tanto neste processo como noutros, será possível dizer que a transacção em causa no presente processo, em que existe uma relação directa e explícita entre o serviço prestado e o contravalor, comporta necessariamente a troca de duas prestações tributáveis de acordo com a Sexta Directiva (16). Raciocinando de forma diferente, vamos ao encontro das consequências precisadas pelo advogado-geral Cruz Vilaça: «Se devesse excluir-se da contrapartida alguma forma de pagamento - como, por exemplo, os serviços prestados em troca do bem fornecido - abrir-se-ia a porta a uma evasão fiscal legítima, frustrando os objectivos da Sexta Directiva e permitindo que uma parte da matéria colectável escapasse à tributação, criando, eventualmente, distorções no tratamento fiscal de situações que são, no plano económico ou comercial, substancialmente idênticas» (17).

23 É precisamente por esta razão que os sujeitos passivos que efectuem as prestações bilaterais de que é composta a transacção em espécie são obrigados a respeitar as obrigações estabelecidas no artigo 22.º da directiva. Em especial, decorre da alínea a) do n.º 3 deste artigo que os sujeitos passivos devem «emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e conservar um duplicado de todos os documentos emitidos». Além disso, «os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração em prazo» fixado pelos Estados-Membros. Aliás, de acordo com os factos do processo, tal sucedeu tanto com a *Goldsmiths* como com a *RRI* relativamente à parte do pagamento efectuada.

24 O Governo do Reino Unido justifica a solução adoptada quanto à derrogação invocando a existência de risco de fraude mais significativo na hipótese dos contratos que prevêem o pagamento em espécie do que nos que estabelecem a contrapartida em dinheiro (18).

25 A solução adoptada pela norma derogatória britânica alinha-se, assim, pelo décimo sétimo considerando da Sexta Directiva, que refere ser conveniente «dentro de certos limites e em determinadas condições, que os Estados-Membros possam adoptar ou manter medidas especiais derogatórias da presente directiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou de evitar certas fraudes ou evasões fiscais» (sublinhado nosso).

26 Por nosso lado, somos de parecer que o presente processo deve ser analisado à luz dos limites e das condições que os Estados-Membros devem respeitar ao adoptar medidas derogatórias. Também não é possível ignorar que o Tribunal de Justiça aplicou o princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais de direito que estão na base da ordem jurídica comunitária, para definir o alcance de disposições derogatórias. O Tribunal de Justiça precisou assim, no acórdão *Johnston*, que «Este princípio exige que as derrogações não ultrapassem os limites do que é adequado e necessário para atingir o fim prosseguido» (19).

27 Apliquemos o critério enunciado pela jurisprudência ao caso vertente. Mesmo que as operações em espécie possam implicar maiores riscos de evasão ou fraude do que os contratos de venda, tal não é suficiente para justificar a opção radical praticada pelo legislador britânico (20). A regulamentação por este adoptada prossegue um objectivo a que se pode aderir em abstracto; contudo, concretamente, a diferença de tratamento entre os contratos que comportam prestações em espécie e os contratos de venda, adoptada para derogar a directiva, revela-se incompatível com um princípio que deve ser respeitado, o da neutralidade fiscal.

28 Este princípio está intimamente ligado, em nossa opinião, com o princípio de não discriminação e implica, no caso vertente, que a transacção em espécie seja tratada da mesma

forma que a em dinheiro. A neutralidade fiscal exige precisamente que actividades económicas diferentes como as referidas sejam tratadas da mesma forma, a fim de evitar que o regime mais genérico de IVA comunitário sofra distorções na sequência de diferenciações desprovidas de pertinência e de legitimidade (21).

29 Examinemos, na perspectiva acima precisada, a solução adoptada pelo Reino Unido. O presente processo revela-nos os efeitos externos, ou seja, as consequências da derrogação tal como adoptada nesse país. Como a própria administração britânica reconhece, não existe no caso vertente qualquer risco de fraude (22). Contudo, pelo facto de o legislador britânico ter estabelecido uma distinção entre dois tipos de transacção, a sociedade Goldsmiths sofre um prejuízo económico significativo: não tem o direito de recuperar o imposto sobre o valor acrescentado relativo a uma operação que foi executada, correctamente registada e contabilizada, mas pela qual não obteve o contravalor convencionado. Aquela sociedade encontra-se, assim, numa situação mais desfavorável do que aquela em que estaria se tivesse celebrado um contrato de venda contra pagamento de uma soma em dinheiro. Na mesma situação estarão todos aqueles que efectuarem transacções do mesmo tipo: ficarão menos protegidos em caso de não pagamento, total ou parcial. Inútil será dizer que, para escapar a tais consequências fiscais, os operadores económicos judiciosos preferirão celebrar contratos de venda. Do ponto de vista económico, como recordavam as conclusões anteriormente citadas do advogado-geral Cruz Vilaça, a transacção em espécie, tal como a venda contra pagamento em dinheiro, é um instrumento através do qual se desenvolve a vida comercial (23). Não se justifica tratar uma dessas categorias de forma discriminatória relativamente à outra. Para efeitos da directiva e do direito comunitário, tal diferença de tratamento traduz-se por uma ingerência injustificada, de forma alguma neutra no plano fiscal, na liberdade de escolha dos operadores económicos, ingerência essa que se reflecte também, por via de consequência, sobre a indevida inexistência de redução da matéria colectável (24). Esta conclusão é reforçada pela natureza genérica do imposto sobre o valor acrescentado, da qual decorre ser imperativo tratar o que é igual de forma igual e o que é diferente de forma proporcionalmente diferente (25).

30 A este respeito, existe, na directiva, um elemento textual que vem em apoio da conclusão anteriormente exposta e que consta do texto do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a). Esta disposição precisa que, no caso de entregas de bens e de prestações de serviços, a matéria colectável é constituída por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber. Como dissemos, o acórdão *Naturally Yours Cosmetics* interpretou de forma ampla a fórmula assim utilizada: englobando as prestações que podem, lato sensu, ser expressas em termos económicos. Em matéria fiscal, conclui-se, assim, que, quando susceptíveis de avaliação monetária, as prestações em espécie são assimiladas, no essencial, às inteiramente concretizadas pelo pagamento de uma soma de dinheiro e, se se olhar de perto, tal assimilação conduz necessariamente à necessidade do princípio da igualdade de tratamento de ambos os tipos de transacção. As excepções e derrogações que podem ser estabelecidas devem ter fundamento objectivo. É necessário que a derrogação seja conforme aos princípios da directiva e que, ademais, não infrinja o princípio da proporcionalidade.

31 Por outro lado, parece-nos totalmente irrelevante, no caso vertente, invocar o décimo sétimo considerando. Os Estados-Membros podem adoptar medidas para simplificar os processos de cobrança e evitar as fraudes e evasões fiscais. As medidas assim estabelecidas são medidas derogatórias e o referido considerando faz referência aos limites e condições a que a derrogação se mantém sujeita. Não é expressamente explicado em que consistem tais limites e condições. Trata-se de limitações a deduzir da própria directiva, no âmbito da interpretação das suas disposições e das margens de derrogação que conferem aos Estados-Membros.

32 Examinemos, pois, o sistema da directiva. Nela se prevêem dois instrumentos relacionados com o décimo sétimo considerando.

Em primeiro lugar, os Estados-Membros podem derrogar as disposições da directiva para evitar fraudes e evasões fiscais e o artigo 27.º dispõe, para esse efeito, que podem ser introduzidas ou mantidas medidas especiais, mediante autorização do Conselho. Existe, assim, um instrumento especialmente criado para permitir que os Estados-Membros afrontem e resolvam os problemas de fraude e de evasão fiscal (26).

Por outro lado, como o Tribunal de Justiça reconheceu, a utilização deste instrumento implica as precauções exigidas. Apenas é possível «derrogar em princípio o cumprimento da matéria colectável do IVA a que se refere o artigo 11.º dentro dos limites estritamente necessários» para a prossecução do objectivo da norma (27). Formularemos duas observações quanto a este ponto. Em primeiro lugar, o Reino Unido tinha à sua disposição um mecanismo específico para fazer face aos problemas de que se podem eventualmente revestir as transacções em espécie, quanto ao alegado risco de fraude ou de evasão fiscal, e não se serviu dele (28). Mas há mais: até o instrumento ad hoc previsto pelo legislador foi concebido, apesar de tudo, e precisamente no que se refere à regra geral do artigo 11.º, como estando limitado pelo critério da necessidade. No que se refere, assim, ao primeiro aspecto, as medidas derogatórias de que nos ocupamos foram adoptadas sem se passar pelo procedimento previsto na directiva e sem se oferecer aos demais Estados-Membros as garantias decorrentes do cumprimento de tal procedimento (29). O Reino Unido também não forneceu explicações concretas a respeito da questão da estrita necessidade, ou seja da impossibilidade de optar por outras medidas, para justificar a escolha no sentido de excluir do benefício do abatimento fiscal as transacções que comportam prestações em espécie.

33 Em segundo lugar, a directiva prevê que determinadas isenções precisas serão concedidas nas condições estabelecidas «com o fim de... evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso» e ainda que «outras obrigações» serão estabelecidas pelos Estados-Membros para evitar as fraudes (30). Por seu lado, a disposição controvertida nada prevê a este respeito. Isto constitui argumento em favor da ideia que tal disposição não considera as disposições derogatórias que autoriza como tendo por objectivo preciso evitar a fraude e a evasão fiscal. Por outras palavras, do silêncio do legislador a este respeito pode deduzir-se que considerações deste tipo não são pertinentes no caso desta disposição.

34 Em definitivo, o legislador britânico entendeu dever derrogar a regra geral do artigo 11.º, C, n.º 1, da directiva, de uma «forma global e sistemática» exclusivamente para as transacções em espécie. Contudo, o facto de não conceder redução da matéria colectável para tais transacções conduz a que o exercício que fez da faculdade discricionária de derrogação não seja conforme com os imperativos do direito comunitário: estamos em presença de uma violação do princípio da neutralidade fiscal, o qual está ligado ao princípio fundamental da não discriminação (31).

35 Uma última e breve observação. No decurso da audiência, a representante do Governo do Reino Unido solicitou ao Tribunal de Justiça a limitação no tempo dos efeitos do acórdão, caso não fosse reconhecida a legalidade das normas que excluem o abatimento fiscal no caso de operações inteiramente realizadas em espécie. Justificou esse pedido argumentando que os Estados-Membros interpretaram a disposição em causa de boa-fé e que, em consequência, deviam ser poupados aos problemas «particularmente graves» gerados, na opinião do Reino Unido, por tal acórdão.

36 Não pensamos que este argumento deva ser acolhido. A limitação dos efeitos de um acórdão proferido com base no artigo 177.º é excepcional: a interpretação de uma norma de direito comunitário no âmbito de um processo prejudicial esclarece e precisa o significado e o alcance da norma, tal como deve ou devia ter sido aplicada desde a sua entrada em vigor. A norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelos órgãos jurisdicionais mesmo a relações jurídicas

nascidas e constituídas antes do acórdão interpretativo, se, quanto ao resto, estiverem reunidas as condições que permitam submeter ao órgão jurisdicional competente um litígio relativo à aplicação da norma em causa (32).

Estes são os princípios. O Tribunal de Justiça só fez uso do instrumento da limitação dos efeitos do acórdão em presença de circunstâncias muito particulares. Fê-lo em caso de repercussões económicas graves devidas, em particular, ao elevado número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na norma considerada como estando validamente em vigor, bem como na consideração de que os particulares e as autoridades nacionais poderiam ter sido induzidos a um comportamento não conforme com a norma comunitária em virtude de uma incerteza objectiva e relevante quanto ao alcance das disposições comunitárias (33).

Foi assim que, por último, o Tribunal de Justiça reconheceu, no acórdão Bosman, a necessidade de uma limitação dos efeitos do acórdão - com uma única excepção em favor das pessoas que tenham instaurado acção judicial ou suscitado reclamação equivalente nos termos do direito nacional - face ao estado de incerteza quanto à compatibilidade com o direito comunitário de diversas regras que existiam e eram aplicadas em matéria de transferência de jogadores (34).

37 Tais condições não estão reunidas no caso vertente. Com efeito, nenhuma precisão foi fornecida quanto às perturbações económicas graves decorrentes, segundo o Reino Unido, da aplicação da disposição controvertida, assim interpretada (35). Também não se verifica, em nossa opinião, a existência de qualquer comportamento das instituições comunitárias susceptível de induzir o Reino Unido a crer que as normas que adoptou no caso vertente eram válidas à luz do direito comunitário (36).

38 Por último, em virtude das considerações acima expendidas, não cremos que as exigências da segurança jurídica possam incitar à limitação dos efeitos do acórdão. Somos, com efeito, de parecer que a margem de apreciação reconhecida aos Estados-Membros pela disposição que lhes atribui a faculdade de derrogação podia ter sido exercida de forma adequada atendendo aos princípios do sistema da directiva - proporcionalidade, neutralidade fiscal, igualdade de tratamento -, princípios esses dedutíveis dos acórdãos em que o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a questão dos limites das derrogações à directiva. Não se verifica, pois, a presença de qualquer elemento de incerteza jurídica susceptível de razoavelmente conduzir a interpretar o âmbito de aplicação da faculdade de derrogação atribuída aos Estados-Membros pela disposição em causa de forma correspondente às indicações da regulamentação em vigor na ordem jurídica britânica (37).

Pelas razões anteriormente referidas, propomos que o Tribunal de Justiça responda ao órgão jurisdicional de reenvio que:

«O artigo 11.º, C, n.º 1, segunda frase, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não autoriza que um Estado-Membro exclua a possibilidade de abatimento fiscal relativamente aos créditos incobráveis resultantes de transacções em espécie, caso a possibilidade de abatimento seja, pelo contrário, concedida relativamente aos créditos decorrentes de contratos de venda contra pagamento de uma soma em dinheiro.»

(1) - Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54).

(2) - Decisão de reenvio, n.º 11.

(3) - O artigo 11.º, n.º 2 do Finance Act de 1990 (disposição aplicável na altura em que ocorreram os factos e que foi em seguida retomada no artigo 36.º do VAT Act 1994) prevê o direito ao reembolso do IVA exigível. Em aplicação do n.º 1 do artigo 11.º, tal abatimento é aplicável quando «a) uma pessoa tiver prestado serviços contra dinheiro e tiver contabilizado este e pago imposto sobre a prestação, b) a totalidade ou parte da contrapartida pela prestação tiver sido cancelada na contabilidade como dívida incobrável e c) tiver decorrido o período de um ano (que se inicia na data da prestação).»

(4) - V. decisão de reenvio, n.º 16.

(5) - Observe-se que, diversamente da versão italiana, a versão inglesa prevê quatro hipóteses: «cancellation», «refusal», «total or partial non-payment» e «price is reduced after the supply takes place». Neste contexto, a faculdade de derrogação refere-se à hipótese n.º 3 e não à hipótese n.º 4.

(6) - Regressando à disposição examinada no caso vertente, foi neste sentido que se expressou uma parte da doutrina. No comentário à segunda frase do artigo 11.º, Farmer, P.; Lyal, R.: *EC Tax Law*, Oxford 1994, p. 128, precisaram, efectivamente, que «the structure of the provision suggests that on this point (no caso do não pagamento total ou parcial) the power to derogate extends to the principle of reduction itself» (sublinhado nosso). Num sentido que nos parece idêntico, v. também Terra, B. J. M.; Kajius, J.: *A guide to the European VAT Directives*, Amesterdão, 1993, comentário ao artigo 11.º, p. 95: «Notwithstanding the imperative 'shall', Member States are free to derogate from this rule (i.e. not to grant or to partially grant a reduction) in the case of total or partial non-payment» (sublinhado nosso).

(7) - O artigo 11.º, C, n.º 1, segunda frase, tem a seguinte redacção na versão espanhola: «non obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla» (sublinhado nosso).

(8) - Aliás, como o Reino Unido recorda nas suas observações, o Tribunal de Justiça foi já chamado a pronunciar-se sobre uma alternativa brutal do «tudo ou nada» em matéria de aplicação de uma derrogação. Trata-se do acórdão de 7 de Julho de 1994, *Bramhill (C-420/92, Colect., p. I-3191)*, em que o Tribunal de Justiça não adoptou a tese da demandante no sentido de analisar a faculdade de derrogação estabelecida na alínea d) do n.º 1 do artigo 7.º da Directiva 79/7/CEE de acordo com a mesma concepção global adoptada pela *Goldsmiths* no presente processo. Naquele processo, a fundamentação do Tribunal de Justiça baseou-se na necessidade de uma interpretação dos limites da derrogação que não fosse contra o objectivo da progressiva realização do princípio da igualdade de tratamento (n.os 20 a 22).

(9) - Acórdão de 2 de Junho de 1994, *AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Colect., p. I-2305, n.º 21)*.

(10) - V., neste sentido, as conclusões do advogado-geral Mayras relativas ao acórdão de 1 de Fevereiro de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, p. 113)*: «Apesar de se manter completa a autonomia de que gozam em matéria de imposto sobre o valor acrescentado... os Estados-Membros apenas podem agir, nos sectores em que têm a possibilidade de adoptar derrogações ou a faculdade de aplicar determinadas disposições transitórias... no âmbito e de acordo com as prescrições da directiva» (p. 134).

(11) - Acórdão de 3 de Outubro de 1985 (249/84, Colect., p. 3237, n.os 23 a 25; v. também acórdão de 6 de Julho de 1988, Ledoux, 127/86, Colect., p. 3741, n.º 11).

(12) - Acórdão de 27 de Junho de 1989 (50/88, Colect., p. 1925).

(13) - Acórdão de 10 de Abril de 1984 (324/82, Colect., p. 1861, n.º 32).

(14) - Acórdão de 5 de Fevereiro de 1981 (154/80, Colect., p. 445, n.º 12) (sublinhado nosso).

(15) - Acórdão de 23 de Novembro de 1988 (230/87, Colect., p. 6365; v., em especial, os n.os 16 e 17).

(16) - V. também as conclusões apresentadas pelo advogado-geral W. Van Gerven, em 24 de Janeiro de 1990, relativas ao acórdão de 27 de Março de 1990, Boots Company (C-126/88, Colect., p. I-1235): «Isso mostra claramente que a alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º, parte A, da Sexta Directiva visa também outras prestações para além do pagamento em dinheiro» (n.º 6).

(17) - V. as conclusões do advogado-geral J. L. Cruz Vilaça no processo *Naturally Yours Cosmetics* (Colect., p. 6374, n.º 19).

(18) - De acordo com as observações entregues pelo Governo do Reino Unido «*the United Kingdom chose to limit relief for bad debt to cases where the supply has been made `for a consideration in money'. Its purpose, in enacting that limitation, was to remove the risk of fraud: an approach which reflects the 16th recital to the Sixth Directive*», n.º 24.

(19) - Acórdão de 15 de Maio de 1986 (222/84, Colect., p. 1651, n.º 38).

(20) - E, neste sentido, é, em nossa opinião, com o acórdão Comissão/Bélgica, já referido, que o presente processo apresenta maior número de semelhanças, por duas ordens de razões. Em primeiro lugar, pelo facto de, em ambos os casos, o Estado-Membro ter invocado o fundamento de prevenção fiscal em apoio do exercício da sua faculdade de derrogação. Em segundo lugar, em virtude de, tanto no caso vertente como no anterior processo, o exercício da faculdade de derrogação conduzir, de acordo com as palavras escolhidas pelo Tribunal de Justiça nessa ocasião, a uma regulamentação que «*modifica contudo a matéria colectável de forma de tal modo absoluta e genérica que não é possível admitir que se limita às derrogações necessárias para evitar os riscos de evasão ou de fraude fiscal*» (n.º 31).

(21) - Por outro lado, esta apresentação do princípio parece-nos muito próxima da defendida pelo próprio Reino Unido no processo *Fischer* (C-283/95, processo em curso; v. as observações do Reino Unido apresentadas em 20 de Dezembro de 1995): «*The essential nature of the principle (of neutral fiscality), as its very name indicates, is neutrality. Its force is derived from the need to ensure that economic activities are treated equally and to ensure that the common system of value added taxation is not distorted by irrelevant or illegitimate distinctions*».

(22) - V. as observações do Reino Unido, n.º 25: «*There is no suggestion of fraud in the present case*».

(23) - E, neste sentido, parece-nos interessante sublinhar o que escrevia a respeito do contrato de troca um autor italiano numa época, pouco distante, caracterizada por taxas de inflação elevadas: «*bisogna prendere atto di un rinnovato interesse per questo tradizionale istituto, idoneo a recuperare in termini reali il valore di scambio dei beni, sui quali incidono invece negativamente i grandi processi inflazionistici in atto ed il correlato elevatissimo corso del denaro*»; Ricca, L.: «*Permuta*», EdD, vol. XXXIII, p. 125, Milan (n.º 1).

(24) - Permitimo-nos, neste ponto, adoptar uma opinião diferente da expressa pelo Reino Unido na audiência, ao precisar que, de um ponto de vista económico, o facto de se excluïrem as transacções em espécie do benefício do abatimento fiscal não comporta elementos de distorção, na medida em que o risco maior de tais transacções é interiorizado no preço. Pensamos, com efeito, que tal efeito de risco acrescido «induzido» é intrinsecamente susceptível de desviar certas operações para a venda, em vez de operações em espécie, operações estas que se tornam mais onerosas à luz da regulamentação britânica. Queremos dizer, no essencial, que a argumentação do Reino Unido, que implica (se bem entendemos) a ideia da «neutralidade» dos efeitos sobre as opções económicas da regulamentação especificamente adoptada para este tipo de operações, é uma tese que seria válida se as referidas operações não estivessem em «concorrência» com aquelas cuja realização comporta prestações monetárias.

(25) - V. Terra, B. J. M.; Kajius, J.: op. cit., p. 14: «the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally».

(26) - Para uma análise das finalidades desta disposição, remetemos para as precisões feitas pelo advogado-geral Jacobs, nas conclusões apresentadas em 30 de Abril de 1991, relativas ao acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795): «As regras gerais da Sexta Directiva... visam conciliar os interesses da simplificação administrativa com os objectivos do sistema comum do IVA, designadamente o da neutralidade. Teria sem dúvida sido difícil, se não impossível, ter em vista todas as dificuldades técnicas ou todos os tipos de fraude ou evasão com que as autoridades fiscais da Comunidade podem ser confrontadas... Convém assim permitir aos Estados-membros solicitarem uma autorização individual para medidas destinadas a fazer face a problemas específicos» (n.º 71).

(27) - V. acórdão Comissão/Bélgica, referido na nota 13, n.º 29.

(28) - A este respeito, parece oportuno referir que o Reino Unido é o Estado-Membro que mais se socorreu da possibilidade conferida pelo artigo 27.º Com efeito, as medidas de simplificação e de luta contra a evasão fiscal notificadas por aquele país à Comissão elevam-se a doze (a República Francesa e a República Federal da Alemanha submeteram, cada, cinco medidas ao exame da Comissão). Números retirados de Terra, B. J. M. e Kajius J., op. cit., v. comentário ao artigo 27.º, p. 19.

(29) - V. os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo citado no texto. Tais disposições obrigam o Estado-Membro a comunicar as medidas previstas à Comissão, para que esta as possa avaliar; por outro lado, a Comissão está obrigada a informar desse facto os outros Estados-Membros e estes têm a possibilidade de solicitar de novo a apreciação do assunto pelo Conselho.

(30) - V., neste sentido, os artigos 13.º, B, 14.º e 22.º, n.º 8, da directiva.

(31) - V. acórdão Comissão/Bélgica, já referido, nota 13, n.º 32.

(32) - Acórdão de 27 de Maio de 1980, Salumi e o. (66/79, 127/79 e 128/79, Recueil, p. 1237, n.º 10).

(33) - Conclusões do advogado-geral G. Tesouro, de 30 de Janeiro de 1992, relativas ao acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkvit e Poulsen Trading (C-200/90, Colect., p. 2217, n.º 12); v. também a jurisprudência citada.

(34) - Acórdão de 15 de Dezembro de 1995 (C-415/93, Colect., p. 4921, n.ºs 123 e 144).

(35) - Além disso, como se sabe, o simples facto de se invocar as consequências económicas de determinada interpretação do direito comunitário não é susceptível de justificar a limitação dos efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça a fim de se evitar o paradoxo, evidenciado pelo

advogado-geral G. Tesouro nas referidas conclusões, de tratar «mais favoravelmente as violações de maior gravidade» (n.º 12).

(36) - Recorde-se que, em alguns acórdãos, o Tribunal de Justiça acolheu, como elemento em favor da boa-fé invocada, o facto de a Comissão ter renunciado a prosseguir uma acção por incumprimento contra uma prática posteriormente tida por contrária ao direito comunitário ou consentir provisoriamente na sua manutenção (acórdão de 16 de Julho de 1992, Legros (C-163/90, Colect., p. I-4625, n.º 32); de forma semelhante, no acórdão de 30 de Abril de 1996, Cabanis-Issarte (C-308/93, Colect., p. I-2097), o Tribunal de Justiça atendeu, para decidir limitar no tempo os efeitos do acórdão, ao facto de o acórdão vir por seu lado limitar a jurisprudência anterior (n.os 46 a 48).

(37) - No que se refere à exigência da razoabilidade, podemos apoiar-nos no referido acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading, em que o Tribunal de Justiça declarou que «o Governo dinamarquês não demonstrou que, na altura em que foi constituída a contribuição em causa, o direito comunitário podia razoavelmente ser interpretado no sentido de que autorizava tal imposto» (n.º 21).