CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 20 de Setembro de 2001 [1]

I — Introdução

1. O presente processo diz respeito à matéria colectável das operações realizadas pelos retalhistas que concedem uma redução de preço aos consumidores finais contra apresentação de um vale no momento da compra das mercadorias e recebem do fabricante que entrega esses vales o reembolso do montante da redução.

II — Factos, processo principal e questões prejudiciais

2. Entre Fevereiro de 1974 e Janeiro de 1996, a Yorkshire Co-operatives Ldt (a seguir «Yorkshire») exerceu a actividade de venda a retalho de produtos alimentares e não alimentares em diferentes lojas do norte da Inglaterra. No âmbito da sua actividade, a recorrente no processo principal aceitou vales de desconto (vales «money off») emitidos por fabricantes de produtos fornecidos pela recorrente aos seus clientes. Estes vales eram emitidos no âmbito de promoções especiais organizadas pelos fabricantes. Eram-no em benefício do público, quer directamente, quer sob a forma de vales para recortar nos jornais e revistas. Cada vale indicava uma quantia em dinheiro ou um modo de a calcular («o desconto») e, ao apresentá-lo a um retalhista disposto a aceitá-lo, o cliente beneficiava da possibilidade de comprar os produtos indicados no vale ao preço de venda normal menos o desconto.

3. A Yorkshire aceitou tais vales da parte dos seus clientes. Adquiriu aos fabricantes os produtos correspondentes a esses vales e colocou-os à venda ao preço de venda normal. Um cliente que não apresentasse um vale pagaria este preço. Um cliente que apresentasse um vale pagaria o preço de retalho menos o desconto.

4. Quando a Yorkshire recebeu a quantia reembolsada, integrou-a na sua receita bruta diária, declarando assim aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), a título de IVA, a integralidade do preço de venda normal

1 — Língua original: alemão.

dos produtos sem dedução do montante dos vales.

5. O preço pago pela Yorkshire ao fabricante dos produtos correspondentes aos vales era calculado sem que estes fossem tidos em conta. Em certos casos, os produtos foram adquiridos pela Yorkshire antes mesmo de o fabricante ter distribuído entre o público os vales que a eles se referiam.

6. Por carta de 2 de Dezembro de 1996, a Yorkshire apresentou um pedido de reembolso do excedente de IVA pago, na sua opinião, a título dos exercícios contabilísticos abrangendo o período entre Fevereiro de 1974 e Janeiro de 1996 e relacionado com o reembolso dos vales. O pedido fundamentou-se no facto de que as quantias recebidas pela Yorkshire pelo fornecimento dos bens aos seus clientes eram as únicas quantias por estes pagas a pronto e de que a quantia reembolsada era um reembolso ou um desconto concedido pelos fabricantes à Yorkshire, sobre o preço da entrega original dos correspondentes produtos. Tendo a Yorkshire contabilizado o IVA aplicável às entregas de mercadorias aos seus clientes com base no preço reduzido por estes pago a pronto, mais a quantia reembolsada em função dos vales, estava autorizada a recuperar o IVA sobre a quantia reembolsada visto não constituir um elemento da contrapartida paga pela recorrente aos seus clientes relativamente ao fornecimento de mercadorias. Por outro lado, não tendo sido emitida qualquer nota de crédito pelos fabricantes em seu benefício, a Yorkshire não estava obrigada a operar um ajustamento compensatório nas suas declarações de IVA relacionadas com esses fornecimentos. A este respeito, a Yorkshire invocou o acórdão Elida Gibbs [2].

7. Por carta de 10 de Fevereiro de 1997, os Commissioners indeferiram a totalidade do pedido da Yorkshire devido ao facto de esta última ter interpretado de forma errónea o acórdão Elida Gibbs e de a matéria colectável do fornecimento de bens aos seus clientes ser constituída pela quantia paga a pronto pelos clientes acrescida da quantia reembolsada. Se a matéria colectável do fornecimento de bens aos clientes da Yorkshire fosse unicamente constituída pelos montantes pagos a pronto pelos clientes, a Yorkshire deveria então, em conformidade, compensar a declaração em excesso, derivada do fornecimento dos bens que recebeu dos fabricantes e que declarou, com uma declaração sub-avaliada equivalente.

8. Em 1998, a Yorkshire recorreu da decisão proferida pelos Commissioners. Na decisão acima referida, o órgão jurisdicional de reenvio referiu não estar convencido da exactidão da interpretação que a recorrente deu do acórdão Elida Gibbs, mas que também não podia declarar improcedente a interpretação deste acórdão feita pelas partes. Após ter ouvido os

2 — Acórdão de 24 de Outubro de 1996 (C-317/94, Colect., p. I-5339).

diversos argumentos retirados da jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular dos acórdãos Elida Gibbs, Glawe [3], Naturally Yours [4], Boots Company [5], e Empire Stores [6], o órgão jurisdicional de reenvio considerou necessário submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial de acordo com o artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), a fim de decidir o recurso interposto.

9. Apesar de alguns dos fornecimentos em litígio terem sido efectuados antes da entrada em vigor da Sexta Directiva [7], as partes basearam-se exclusivamente nesta última.

10. No processo, foi referida a possibilidade de intervenção de um grossista. As partes estão de acordo ser necessário tomar em conta a hipótese de um fabricante vender bens a um grossista que os revende em seguida a um retalhista. No entanto, sendo esta situação usual, embora meramente teórica no presente processo, as duas possibilidades são consideradas nas questões colocadas ao Tribunal de Justiça.

3 — Acórdão de 5 de Maio de 1994 (C-38/93, Colect., p. I-1679).

4 — Acórdão de 23 de Novembro de 1988 (230/87, Colect., p. 6365)

5 — Acórdão de 27 de Março de 1990 (126/88, Colect. p. I-1235).

6 — Acórdão de 2 de Junho de 1994 (C-33/93, Colect., p. I-2329).

7 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

11. As questões são as seguintes:

«1) Interpretando correctamente o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), e C, n.° 1, da Sexta Directiva, o que se deve entender por matéria colectável no caso de um fornecimento de mercadorias, por um retalhista na posição da recorrente, a um cliente, numa situação em que:

a) o fabricante das mercadorias as vendeu ao retalhista (ou, hipoteticamente, ao grossista que por sua vez as vendeu ao retalhista),

b) lançando uma campanha de promoção, o fabricante emite um vale nos termos do qual:

i) o seu detentor, ao apresentá-lo ao retalhista, pode adquirir as mercadorias a um preço inferior ao preço normal de venda ao público, sendo o montante da redução ('o desconto') indicado no vale ou determinável nos termos deste, e

ii) o fabricante, quando o retalhista tenha vendido os produtos nos termos do vale e apresentado este ao fabricante, paga ao retalhista um mon-

tante igual ao montante do desconto,

c) o retalhista vende as mercadorias a um cliente contra apresentação do vale, recebendo o preço reduzido, e

d) o retalhista apresenta o vale ao fabricante e recebe um montante igual ao montante do desconto?

A matéria colectável é constituída

i) pelo montante em dinheiro pago pelo cliente ou

ii) pelo montante em dinheiro pago pelo cliente mais o montante igual ao montante do desconto pago pelo fabricante?

2) No caso de a resposta à questão 1) ser no sentido indicado em i), deve o retalhista ajustar, na sua declaração de IVA relativa às mercadorias que lhe foram fornecidas pelo fabricante (ou, sendo caso disso, pelo grossista), o imposto que pagou a montante, no caso de o fabricante ou outro fornecedor não ter emitido uma nota de crédito ao retalhista para efeitos de reembolso dos descontos?»

III — Âmbito legal

A — *Direito comunitário*

12. O artigo 11.° 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 (a seguir «Sexta Directiva»), regulamenta a matéria colectável.

13. O artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), dispõe que:

«1. A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e 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».

14. O artigo 11.°, A, n.os 2 e 3, alíneas a) e b), prevê que:

«2. A matéria colectável inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário. Os Estados-Membros podem considerar como despesas acessórias as que sejam objecto de convenção separada.

3. A matéria colectável 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».

15. O artigo 11.°, C, n.° 1, dispõe da seguinte forma:

«1. 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.»

B — *Direito nacional*

16. No Reino Unido, a transposição para direito nacional da Sexta Directiva foi primeiramente efectuada através do Value Added Tax Act 1994 (lei relativa ao IVA de 1994).

17. A Section 19 do Act 1994, na parte relevante para o presente processo, dispõe o seguinte:

«(1) Para efeitos do presente Act, o valor de qualquer fornecimento de bens ou serviços, salvo disposição em contrário do presente Act ou de regulamentação dele derivada, será determinado nos termos da presente Section e da Tabela 6 e, para este efeito, os n.os 2 e 4 *infra* estão sujeitos à referida Tabela.

(2) Se o fornecimento for efectuado contra pagamento em dinheiro, considera-se que o seu valor é de um montante igual ao preço pago, acrescido do IVA devido.

(3) Se o fornecimento for efectuado contra pagamento que não consista, no todo ou em parte, em dinheiro, considera-se que o seu valor é igual ao montante em dinheiro que, acrescido de IVA, seja equivalente ao preço pago.

(4) Se o fornecimento de bens ou serviços não for a única contrapartida de um pagamento em dinheiro, considera-se que o fornecimento corresponde à parte do pagamento que seja adequado atribuir-lhe.»

IV — Quanto à primeira questão prejudicial:

A — *Argumentos das partes*

18. A Yorkshire começa por descrever o funcionamento do sistema de vales de desconto e faz notar que os vales em litígio correspondem aos em causa no acórdão Elida Gibbs [8]. O objectivo perseguido pelos fabricantes com os vales de desconto é o de beneficiar os consumidores finais da vantagem. Ao exigir do retalhista que este venda a um preço reduzido, o fabricante diminui a contrapartida das entregas.

Em primeiro lugar, a respeito da determinação da matéria colectável, a Yorkshire sublinha que resulta dos fundamentos da proposta de Sexta Directiva que esta determinação deve aplicar-se a cada operação. Ademais, em virtude da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a contrapartida tributável é a contrapartida efectivamente recebida, e não o valor objectivo, e deve poder ter expressão monetária. Além disso, deve existir uma relação directa entre a entrega ou a prestação e a contrapartida recebida. Por fim, a contrapartida que constitui a matéria colectável de cada elo da cadeia dos prestadores a montante do consumidor final não pode ser mais elevada do que o preço pago por este último.

8 — Já referido na nota 2.

Além disso, a Yorkshire considera que, quer os fabricantes quer os retalhistas só estão sujeitos ao IVA quanto à contraprestação efectivamente recebida, ou seja, o montante líquido. Uma alternativa a isto é considerar o reembolso concedido por um fabricante como uma redução relativa à entrega ou à prestação, na acepção do artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva.

Em segundo lugar, a Yorkshire sustenta que apenas a contrapartida dada pelo consumidor final pode ser incluída na matéria colectável de um retalhista. Não pode ser tido em conta um pagamento efectuado por um dos elos da cadeia de prestadores. Um vale de desconto entregue por um fabricante não pode em caso algum ser considerado como uma contrapartida dada por um terceiro. O vale representa certamente um valor para o retalhista, mas este consiste unicamente na possibilidade de obter uma restituição relativamente ao preço pago ao fabricante.

Em terceiro lugar, o conceito segundo o qual o fabricante deve ser considerado como um terceiro a respeito da restituição que concede é contrária ao princípio segundo o qual o IVA deve incidir sobre cada elo da cadeia dos prestadores com base no montante efectivamente recebido. Esta tese contradiz igualmente o princípio segundo o qual nenhum elo da cadeia dos prestadores deve calcular o IVA sobre um montante superior ao preço pago pelo consumidor final. A este respeito, a Yorkshire indica existir uma diferença entre os vales de desconto em litígio no presente processo e os vales de reembolso em causa no acórdão Elida Gibbs. Com efeito, no caso dos vales de reembolso, os consumidores finais recebem directamente dos fabricantes uma determinada quantia. Os preços de compra e de venda não se encontram, por essa razão, alterados.

Diferentemente dos vales de reembolso, no caso de um vale de desconto o reembolso é efectuado pelo fabricante ao retalhista. Consequentemente, convém ajustar o preço de venda a liquidar ao retalhista pelo consumidor final. No caso de intervenção de grossistas, estes não devem proceder a qualquer ajustamento, pois apenas o preço de venda liquidado pelo retalhista é alterado após o reembolso.

Em quarto lugar, a Yorkshire sustenta que, em matéria de prestação de serviços, o Tribunal de Justiça decidiu dever existir uma relação jurídica entre o prestador do serviço e o beneficiário, no âmbito da qual são cumpridas prestações sinalagmáticas, para que possamos falar de uma prestação a título oneroso na acepção da Sexta Directiva. Por analogia, convém considerar as relações jurídicas entre as partes para determinar a matéria colectável das entregas. Em princípio, no caso de venda de uma mercadoria a um consumidor final, só existe, pois, uma relação jurídica entre este e o retalhista. A relação entre o fabricante e o retalhista só releva quando o retalhista aceita o vale de um consumidor final como pagamento parcial. É precisamente esta

aceitação, e não a entrega da mercadoria ao consumidor final, que constitui a prestação efectuada pelo retalhista ao fabricante como contrapartida do reembolso efectuado pelo fabricante ao retalhista.

À luz destas considerações, a Yorkshire propõe que apenas o montante liquidado pelo consumidor final possa constituir a matéria colectável.

19. O Governo alemão alega que os vales de desconto constituem uma espécie de bónus relativamente à entrega efectuada pelo retalhista. A aceitação do vale é irrelevante na determinação da matéria colectável da entrega de uma mercadoria. O Governo alemão não partilha a opinião da Yorkshire segundo a qual a limitação da matéria colectável resulta do acórdão Elida Gibbs. Com efeito, este diz respeito a uma entrega efectuada pelo fabricante ao retalhista e não dá qualquer resposta à questão da determinação da matéria colectável no caso de entrega por um retalhista a um consumidor final. No sistema de vales em causa no presente processo, a relação de prestador respeitante a uma parte da contrapartida repercute-se nos elos da cadeia de prestadores (fabricante-retalhista-consumidor final).

Um abatimento da matéria colectável na acepção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, só pode resultar de um procedimento (bónus, desconto, reembolso em relação ao preço) relativo à matéria colectável da operação concluída entre o fornecedor da entrega e o beneficiário. A existência de tal procedimento no presente caso resulta de o retalhista poder permitir um desconto em razão do reembolso efectuado pelo fabricante. O montante reembolsado ao retalhista pelo fabricante constitui, pois, um bónus relativamente ao preço da entrega por este efectuada àquele, que afecta igualmente o próximo nível da operação, ou seja, a entrega efectuada pelo retalhista ao consumidor final, e tem pois, por esta razão, efeitos sobre o montante da matéria colectável desta entrega.

Consideradas estas alegações, o Governo alemão propõe que apenas o montante liquidado pelo consumidor final constitua a matéria colectável.

20. No essencial, o Governo irlandês sustenta que a matéria colectável da entrega das mercadorias é composta ao mesmo tempo pelos montantes liquidados pelo consumidor final e pelos reembolsos efectuados pelo fabricante. Na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável é composta pelo valor global constituído pela contrapartida que o fornecedor recebe ou deve receber pelas suas operações. Convém tomar em conta a contrapartida efectivamente recebida. Por outro lado, cabe retomar os três critérios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça: a relação directa entre a entrega e a contrapartida; a contrapartida deve poder exprimir-se em dinheiro; o valor subjectivo dessa contrapartida. No presente caso, estes critérios estão preenchidos.

Em especial, referindo-se ao acórdão Elida Gibbs, o Governo irlandês sublinha que, neste processo, o Tribunal de Justiça não se pronunciou relativamente à matéria colectável de um retalhista.

Se limitarmos a matéria colectável ao montante pago pelo consumidor final, devemos proceder a uma rectificação da matéria colectável relativamente às transacções intermédias entre o fabricante e o retalhista, em virtude do princípio da neutralidade do IVA. No entanto, no acórdão Elida Gibbs, o Tribunal de Justiça considerou que não era necessária uma rectificação da matéria colectável relativamente às transacções intermédias entre o fabricante, o grossista e o retalhista.

Por outro lado, o Governo irlandês sublinha que a administração fiscal não pode tributar um montante superior ao liquidado pelo consumidor final. Este montante também não deve situar-se abaixo do montante pago pelo consumidor final, o que seria o caso se o reembolso concedido contra a entrega do vale não fosse incluído na matéria colectável.

Como alternativa, o Governo irlandês propõe que se considere que a transacção entre o retalhista e o consumidor final se compõe de duas partes: por um lado, a entrega das mercadorias pelo retalhista ao consumidor final e, por outro, a realização pelo retalhista de uma acção promocional em benefício do fabricante. A contrapartida desta prestação é constituída pelo valor dos vales aceites pelo retalhista e em relação aos quais o fabricante efectua mais tarde um reembolso.

O Governo irlandês propõe, pois, que a matéria colectável inclua o montante liquidado pelo consumidor final e a quantia reembolsada pelo fabricante.

21. O Governo britânico parte do princípio de que decorre do acórdão Elida Gibbs que uma diminuição da matéria colectável do fabricante não conduz a uma diminuição do preço de compra ou da matéria colectável daquele que adquire directamente a mercadoria junto do fabricante.

O Governo britânico considera que a solução a que chegou o Tribunal de Justiça é inexacta e que não pode ser diminuída à matéria colectável de um fabricante o valor dos vales que este reembolsa. Daqui resulta que a matéria colectável de um retalhista compreende quer o preço liquidado pelo consumidor final quer o valor dos vales reembolsados pelo fabricante ao retalhista, porque os dois montantes recebidos estão directamente ligados à entrega por este efectuada.

Mesmo que se considere ser correcta a solução do acórdão Elida Gibbs, o Governo

britânico entende que a tese defendida pela Yorkshire está em contradição com o respectivo n.º 33. Resulta claramente do acórdão que o facto de à matéria colectável do fabricante ser retirado o valor do vale não significa que o preço de compra liquidado pelo retalhista e a sua matéria colectável devam necessariamente ser diminuídos da mesma quantia. Isto aplica-se da mesma forma relativamente aos vales de desconto. Tal vale não tem efeito quer sobre o preço pago pelo retalhista ao fabricante quer sobre o montante finalmente recebido pelo retalhista pelo fornecimento da mercadoria. Este preço corresponde sempre ao preço normal de venda.

A inexactidão da posição defendida pela Yorkshire verifica-se nos casos em que um retalhista compra as mercadorias, não ao fabricante, mas a um grossista. Em tal caso, o preço de compra pago pelo retalhista não depende da questão de saber se existem vales e se o fabricante procede em seguida a um reembolso.

Por fim, a argumentação é confirmada pelo acórdão Boots, que se refere igualmente a um sistema de vales em virtude do qual o fabricante reembolsa ao retalhista todo o desconto ou parte. A este respeito, o Tribunal de Justiça decidiu que os reembolsos devem ser incluídos na matéria colectável.

À luz destas considerações, o Governo britânico propõe que a matéria colectável corresponda à quantia paga pelo consumidor final mais o montante reembolsado pelo fabricante a título de desconto.

22. Com base numa análise do sistema de vales em causa no presente processo e na jurisprudência relevante do Tribunal de Justiça, o Governo neerlandês chega à conclusão de que a contrapartida da venda de uma mercadoria corresponde ao preço pago pelo consumidor final mais o montante reembolsado pelo fabricante a título de desconto, quando a venda se efectua com o auxílio de um vale.

Aplicando o princípio de neutralidade do sistema do IVA, a matéria colectável do retalhista não deve ser inferior ao montante que efectivamente recebeu pela entrega.

A solução dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs não é transponível para o presente processo porque este diz respeito à matéria colectável do retalhista. Cada elo da cadeia de prestadores deve liquidar o IVA sobre o valor que acrescentou. Uma diminuição da matéria colectável pelo fabricante não modifica o valor acrescentado pelo retalhista.

Em consequência, o Governo neerlandês propõe que a matéria colectável compreenda igualmente, além do preço liquidado pelo consumidor final, o montante reembolsado pelo fabricante, que corresponde ao desconto acordado.

Relativamente ao acórdão Elida Gibbs, em particular o seu n.° 33, a Comissão sublinha que as observações formuladas pelo Tribunal de Justiça se aplicam, do seu ponto de vista, não apenas ao vales de reembolso mas igualmente aos vales de desconto em causa no presente processo.

23. A Comissão alega que a contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, recebida pelo fabricante num caso como o do processo principal, é composta pelo preço integral da mercadoria. Este é em parte pago pelo consumidor final e em parte pelo fabricante. Em referência a esta disposição, o fabricante deve ser considerado como um terceiro e é por isso que há que incluir o reembolso a que procedeu na matéria colectável do retalhista.

Em definitivo, só um fabricante pode invocar o artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva, para reduzir a sua matéria colectável e, assim, o imposto que deve liquidar.

A Comissão propõe, pois, que a matéria colectável corresponda à integralidade do preço de retalho, ou seja, ao preço pago pelo consumidor final mais o montante reembolsado ao retalhista pelo fabricante.

A Comissão considera defensável considerar-se o reembolso pelo fabricante como o reembolso de uma parte do preço de compra inicial pago pelo retalhista. Isto em nada influi sobre o montante do IVA que o retalhista deve liquidar. Com efeito, este permanece o mesmo, independentemente da avaliação do montante reembolsado pelo fabricante.

B — *Análise*

24. Antes de mais, convém proceder a certas clarificações relativamente à primeira questão prejudicial.

Além disso, é inexacto o argumento invocado pela Yorkshire, segundo o qual a diminuição do montante do imposto pago pelo retalhista depende da emissão pelo fabricante de uma nota de crédito.

25. Por «clientes» há que entender os consumidores finais na acepção da Sexta Directiva. Além disso, convém indicar que o bónus é acordado pelo retalhista. No caso do pagamento do bónus pelo fabricante,

como descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio, trata-se, pois, de um reembolso propriamente dito efectuado pelo fabricante ao retalhista. Apenas porque o montante deste reembolso corresponde ao montante do bónus é possível afirmar que o fabricante paga este último.

26. Além disso, cabe verificar que não há que atender no presente processo ao caso, invocado complementarmente na questão prejudicial, de as mercadorias serem vendidas pelo fabricante a um grossista. Com efeito, como explicitamente indicado, trata-se de um caso teórico e, assim, de uma questão hipotética. Em virtude de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça [9], tais questões são inadmissíveis. Além disso, a apreciação de tal caso não é necessária para a resolução do litígio do processo principal.

27. Para começar a apreciação, convém relembrar o princípio de neutralidade fiscal que caracteriza a Sexta Directiva. Este princípio comporta o princípio segundo o qual a matéria colectável não pode ser inferior à contrapartida efectivamente recebida. Em virtude do artigo 11.°, A, n.° 1, da Sexta Directiva, esta abrange «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».

28. Respeitando o presente caso à matéria colectável de um retalhista, há, pois, que determinar o valor da contrapartida que recebe.

29. Em primeiro lugar, o retalhista recebe como contrapartida o montante que lhe é pago pelos consumidores finais, ou seja, os seus clientes. Esta quantia corresponde quer ao preço «normal» de venda quer — no caso de entrega de um vale — ao preço reduzido em função do bónus acordado.

30. Em segundo lugar, o retalhista recebe do fabricante — no caso de entrega a este último do vale apresentado pelo cliente — o reembolso do valor do cupão. O vale não tem apenas valor para o consumidor pelo facto de obter um bónus, mas vale igualmente para o retalhista. Para este, o vale materializa o direito ao reembolso de uma parte do preço que pagou ao fabricante. Este valor que o vale tem para o retalhista confere-lhe o carácter de meio de pagamento. Tal resulta do acórdão Boots [10] em que o Tribunal de Justiça decidiu que: «quando o cupão entregue à Boots é seguidamente entregue ao seu fornecedor [...] este representa para a Boots um valor pecuniário de medida igual à quantia efectivamente paga à Boots pelo fornecedor».

9 — V. o acórdão de 17 de Maio de 2001, TNT Traco (C-340/99, Colect., p. I-4109), e a jurisprudência aí mencionada.

10 — Já referido na nota 5, n.° 13.

31. É o caso do presente processo. Contra apresentação de um vale, os fabricantes entregam aos retalhistas a quantia que corresponde à diferença entre o preço efectivamente pago pelo consumidor final e o preço «normal» sem bónus.

32. O acórdão Agros Distributors [11], segundo o qual «a contrapartida subjectiva [...] é constituída, total ou parcialmente, pelos vales apresentados pelo adquirente de um desses produtos», vai no sentido da qualificação do vale como contrapartida.

33. O facto de a contrapartida poder ser paga não apenas pelo comprador mas também por um terceiro resulta já da formulação do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva. No acórdão Bally [12], o Tribunal de Justiça reconheceu como «contrapartida», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), o pagamento do preço por «intermédio» de um terceiro, a saber, um estabelecimento de crédito. No presente processo, há igualmente intervenção de um terceiro, a saber, o fabricante, que liquidou parte do preço normal — o bónus — ao retalhista, sob a forma de reembolso.

34. Podemos deduzir do acórdão Elida Gibbs [13] que além dos bónus directamente concedidos entre duas partes contratantes, como por exemplo o fabricante e o consumidor final, os concedidos «por intermédio dos retalhistas» desempenham igualmente um papel na determinação da matéria colectável.

35. Do mesmo modo que importa atender ao montante do desconto, bem como do reembolso, relativamente ao fabricante, convém igualmente tê-los em conta relativamente ao retalhista. No entanto, não sendo este último o prestador, mas apenas o beneficiário da quantia, esta não pode ser tida em conta da mesma forma que relativamente ao fabricante. Não é admissível que, à semelhança do prestador, o beneficiário de uma encomenda não seja obrigado a incluir o montante ou o possa incluir para poder seguidamente deduzi-lo de novo.

36. Como justamente refere o Governo irlandês, as três condições seguintes da qualificação como contrapartida estão igualmente reunidas no presente caso: a

11 — Acórdão de 24 de Outubro de 1996 (C-228/94, Colect., p. I-5311, n.° 18).

12 — Acórdão de 25 de Maio de 1993 (C-18/92, Colect., p. I-2871, n.° 17).

13 — Já referido na nota 2, n.° 31.

relação directa entre a entrega a contrapartida, a possibilidade de a contrapartida se exprimir em dinheiro e o valor subjectivo da contrapartida.

37. A relação directa entre a entrega da mercadoria e o consumidor final, que a jurisprudência exige [14], por um lado, e, por outro — no caso do processo principal — a relação directa entre ambas as partes da contrapartida, reside, no sistema de vales que são objecto do presente processo, no facto de a entrega só se efectuar a preço reduzido em caso de apresentação do vale.

38. Está igualmente preenchida a condição da possibilidade de as duas partes da contrapartida serem expressas em dinheiro. Tal vale tanto para a quantia paga pelo consumidor final como para o vale, ou seja, para o valor que representa, pois o vale menciona ao mesmo tempo o montante do bónus acordado pelo retalhista ao consumidor final e o bónus reembolsado pelo fabricante ao retalhista.

39. Por fim, os dois elementos da contrapartida preenchem a condição do valor subjectivo de cada um deles. Enquanto isso é evidente relativamente ao montante pago pelo consumidor final, no caso do vale, resulta do facto de este materializar um valor para o retalhista, na medida em que este recebe do fabricante um reembolso do valor do bónus.

40. Por fim, resulta do princípio da neutralidade fiscal do sistema do IVA que «a administração fiscal não pode, em definitivo, cobrar um montante superior ao que foi pago pelo consumidor final» [15]. No entanto, seria isso que aconteceria se nem o fabricante nem o retalhista pudessem reajustar a sua parte do IVA.

41. Resulta do acórdão Elida Gibbs [16] que a matéria colectável do fabricante é «igual ao preço de venda praticado pelo fabricante, diminuído do montante indicado no cupão e reembolsado», em virtude do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), e C, n.° 1, da Sexta Directiva.

42. No entanto, resulta igualmente desse acórdão que o retalhista não tem o direito de reajustar o IVA. De acordo com esse acórdão, «não é necessário reajustar a

14 — V. acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Staatsecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil. p. 445), assim como os acórdãos Boots (já referido na nota 5) e Empire Stores (já referido na nota 6).

15 — V. o acórdão Elida Gibbs, já referido na nota 2, n.° 24.

16 — Já referido na nota 2, n.° 34.

matéria colectável relativa às transacções intermédias» [17].

43. Se fosse igualmente permitido ao retalhista o correspondente reajustamento, o seu rendimento não seria globalmente tributado e o IVA teria influência no seu lucro comercial pois representaria um factor de rendimento.

44. Segundo o acórdão Freemans [18], um contribuinte não deve receber «uma quantia correspondente a uma parte do preço de venda que constitui a contrapartida dos bens entregues que, porém, não faria parte da matéria colectável». Seria justamente esse o caso se o montante do vale não fosse incluído na matéria colectável do retalhista.

45. Sendo que o montante do vale apenas reduz a matéria colectável do fabricante, devendo, em compensação, ser contabilizado na do retalhista, fica assim garantido que esse montante não seja nem completamente afastado, nem duplamente tomado em conta. Em contrapartida, fica assim garantido que a quantia seja tributada uma única vez. Impede-se, deste modo, que o IVA escape à administração fiscal ou que esta receba o imposto em excesso.

46. Por fim, este resultado corresponde ao sistema do IVA da Sexta Directiva que assenta na ideia de que, para cada elo da cadeia de prestadores, a mais valia por estes produzida seja sujeita a tributação.

47. Convém, pois, responder à primeira questão prejudicial que, num caso como o do processo principal, a matéria colectável é constituída pelo montante pago a pronto pelo cliente mais o montante que corresponde ao bónus pago pelo fabricante.

V — Quanto à segunda questão prejudicial

A — *Argumentos das partes*

48. A Yorkshire alega que o IVA contido no reembolso deve ser deduzido do imposto

17 — Já referido na nota 2, n.º 33.

18 — Acórdão de 29 de Maio de 2001 (C-86/99, Colect., p. I-4167, n.º 28).

recebido a montante e que o reembolso do imposto não depende da emissão de uma nota de crédito ou de débito. No caso do processo principal, a emissão de uma tal nota é igualmente contrária ao direito nacional. A Yorkshire propõe, pois, que o retalhista não seja obrigado a ajustar a dedução do imposto a montante.

49. O Governo alemão não considera que a obrigação de rectificação resulte do acórdão Elida Gibbs. Neste contexto, em contrapartida, remete para o artigo 20.°, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva, de que resulta, segundo o Governo alemão, a obrigação de rectificação do retalhista. A diminuição da matéria colectável só pode verificar-se se o montante reembolsado pelo fabricante ao retalhista for contabilizado como reembolso do retalhista. Só tal sistema garante, em definitivo, a neutralidade do IVA, na medida em que o montante dedutível a título do imposto pago a montante corresponde ao anteriormente devido como IVA pelo fabricante.

50. O Governo britânico considera que o retalhista deve proceder ao ajustamento porque só o valor acrescentado deve ser tributado.

51. Segundo o Governo neerlandês, o princípio da neutralidade fiscal exige o ajustamento no caso de a matéria colectável só abranger o montante pago pelo consumidor final.

52. O Governo irlandês e a Comissão, considerada a resposta que entendem dever ser dada à primeira questão, consideram que não há que responder à segunda.

B — *Análise*

53. A segunda questão prejudicial foi colocada para o caso de se responder à primeira questão prejudicial que a matéria colectável apenas corresponde à quantia paga em dinheiro pelo cliente.

54. Na medida em que aqui se propõe ao Tribunal de Justiça responder à primeira questão prejudicial que a matéria colectável corresponde à quantia liquidada pelo consumidor final mais o montante reembolsado pelo fabricante, não é necessário continuar a aprofundar a segunda questão.

VI — Conclusão

55. Tendo em conta as considerações precedentes, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões prejudiciais:

1. Não considerando o caso teórico de intervenção de um grossista, cabe responder à primeira questão prejudicial que, num caso como o do processo principal, a matéria colectável é constituída pela quantia paga em dinheiro pelo cliente mais o montante que corresponde ao bónus pago pelo fabricante.

2. Em virtude da resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda.