ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
24 de Outubro de 1996 *

No processo C-288/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Value Added Tax Tribunal, London, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Argos Distributors Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.° 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, C. N. Kakouris (relator) e G. Hirsch, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Argos Distributors Ltd, por David Milne, QC, mandatado por Herbert Smith, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Stephen Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Nicholas Paines, barrister,

— em representação do Governo helénico, por Michail Apessos, consultor jurídico do Conselho Jurídico do Estado, Foteini Dedousi, mandatária judicial no Conselho Jurídico do Estado, e Anna Rokofyllou, consultora especial do ministro adjunto dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Peter Oliver e Enrico Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Argos Distributors Ltd, representada por David Milne, do Governo do Reino Unido, representado por Kenneth Parker, QC, do Governo helénico, representado por Michail Apessos e Fokion Georgakopoulos, consultor jurídico no Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agente, e Anna Rokofyllou, e da Comissão, representada por Peter Oliver e Enrico Traversa, na audiência de 25 de Abril de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Junho de 1996,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 26 de Setembro de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de Outubro seguinte, o Value Added Tax Tribunal, London, submeteu, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CEE, três questões prejudiciais sobre a interpretação 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Argos Distributors Ltd (a seguir «Argos») aos Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners»), autoridade responsável em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito da restituição dos montantes pagos pela Argos ao Governo do Reino Unido a título de IVA.

3 Resulta do despacho do órgão jurisdicional nacional e dos autos do processo principal que a Argos é uma sociedade de venda a retalho que apresenta os seus produtos num catálogo e os vende em lojas onde os referidos produtos estão expostos. Dispõe de mais de 300 lojas deste tipo em todo o Reino Unido.

4 O pagamento dos produtos comprados pode fazer-se através de vales (vouchers) emitidos e vendidos pela Argos no âmbito do seu programa de promoção. Os vales

apresentam-se sob a forma de uma nota impressa com um valor nominal de 1, 5, 10, 20 ou 25 UKL. Segundo as condições de utilização dos vales, estes podem ser utilizados para pagamento total ou parcial dos produtos ou serviços em venda nas lojas da Argos, ao preço indicado, mas não podem ser objecto de reembolso.

5 A Argos vende os vales quer pelo seu valor nominal, quer com desconto relativamente a este valor. O montante desse desconto depende do valor da encomenda. O desconto normal é de 5% do valor nominal dos vales quando o montante da encomenda é igual ou superior a 500 UKL em valor nominal. Existe um desconto retroactivo suplementar de 1% ou de 2,5% para as encomendas superiores respectivamente a 10 000 e 50 000 UKL por ano.

6 Os principais adquirentes destes vales são sociedades que os distribuem em seguida aos seus trabalhadores ou representantes a título de incentivo ou sociedades de serviços financeiros, que os revendem ao público com ou sem redução do seu valor nominal. O último adquirente do vale pode não conhecer a identidade do adquirente inicial nem saber se foi aplicado um desconto sobre o respectivo valor nominal.

7 Qualquer cliente que compre numa das lojas da Argos pode apresentar um vale para pagamento total ou parcial do preço do produto até ao montante do valor nominal do vale. Se este valor for superior ao da compra, o excedente não é reembolsado em dinheiro. Em caso de roubo, os vales podem ser anulados e substituídos. Após a sua utilização numa loja da Argos, o vale é anulado e destruído.

8 Graças a este sistema, a Argos atrai os beneficiários às suas lojas, dá-se a conhecer junto do público e aumenta o seu volume de negócios. Além disto, retira do sistema vantagens em termos de liquidez.

9 O litígio no processo principal incide sobre o cálculo do IVA que a Argos, como sujeito passivo, deve pagar em relação às receitas provenientes da venda dos produtos que são pagos com os vales. Os Commissioners consideram, de facto, que o valor nominal do vale constitui a contrapartida do fornecimento do produto para determinação da matéria colectável, independentemente da questão de saber se, na aquisição inicial do vale à Argos, o adquirente beneficiou de desconto.

10 A Argos considera, ao invés, que não recebeu a totalidade do valor nominal dos vales, mas apenas a diferença entre este valor e o desconto concedido ao primeiro adquirente dos vales, devendo portanto ser este montante a matéria colectável. Apresentou, assim, aos Commissioners um pedido de reembolso do montante de 1 363 245 UKL, representando uma parte do IVA pago de 1 de Abril de 1983 a 27 de Março de 1993. Este pedido foi indeferido. A Argos recorreu então desta decisão para o Value Added Tax Tribunal, London.

11 O órgão jurisdicional nacional considera que, para determinação da matéria colectável em matéria de IVA, o conceito central é o «contrapartida», que consta do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, segundo o qual:

«1. A matéria colectável é constituída:

a) no caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o for-

necedor 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;

b) ...»

12 No caso em apreço, segundo o órgão jurisdicional nacional, há que apreciar o valor da contrapartida constituída pelo vale, quando este é apresentado como modo de pagamento numa loja Argos pelo utilizador final, no caso de este não ser o adquirente inicial que beneficiou de um desconto na sua compra. Atendendo à formulação do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), segundo o qual os descontos e abatimentos devem ser concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza, deve ser estabelecido um nexo, para efeitos da aplicação da disposição em questão, entre a compra inicial do vale, altura em que foi concedido o desconto, e a sua utilização final. Importa também analisar, para efeitos de aplicação desta disposição, se um desconto pode abranger a totalidade do preço de um produto, uma vez que um vale pode servir para pagar a totalidade desse preço.

13 Tendo dúvidas quanto à solução a dar ao litígio, o Value Added Tax Tribunal suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão 'descontos e abatimentos' pode ser aplicada numa situação em que o valor nominal de um vale emitido pelo fornecedor das mercadorias cobre ou é susceptível de cobrir a totalidade do preço normal de venda a retalho do fornecedor?

2) Numa situação em que um fornecedor de mercadorias vende a um comprador, com desconto, um vale que posteriormente é apresentado para pagamento da totalidade ou (o que é mais frequente) de parte, das mercadorias, por um cliente que não foi o adquirente do vale e que, regra geral, desconhece quanto foi pago por este, o artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão 'descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza' abrange:

a) a diferença entre o valor nominal dos vales e o preço cobrado pelo fornecedor ao primeiro adquirente do vale; ou

b) a totalidade do valor nominal do vale; ou

c) nem uma nem outra.

3) Se o artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), não se aplicar nas referidas circunstâncias, o artigo 11.°, parte A, n.° 1, a alínea a), deve ser interpretado no sentido de que a parte da contrapartida representada pelo vale corresponde:

a) ao valor nominal do vale; ou

b) ao montante efectivamente recebido pelo fornecedor das mercadorias pela venda do vale?»

Quanto à terceira questão

14 Com a sua terceira questão, que convém examinar em primeiro lugar, o órgão jurisdicional nacional pergunta em substância se, quando um fornecedor vende a

um adquirente, com desconto, um vale com a promessa de o aceitar posteriormente pelo seu valor nominal para pagamento da totalidade ou de parte do preço de um produto comprado por um cliente que não é o adquirente do vale e que não conhece, em princípio, o preço real de venda desse vale pelo fornecedor, o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a contrapartida representada pelo vale é o valor nominal deste ou o montante realmente recebido pelo fornecedor pela venda do vale.

15 Há que precisar que esta questão visa a transacção relativa à compra de um dos produtos Argos vendidos nas suas lojas, cujo preço é, total ou parcialmente, pago pelo adquirente através de um vale. Não visa a transacção relativa à venda anterior dos vales pela Argos.

16 Em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a matéria colectável na entrega de um produto ou na prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. Esta contrapartida constitui, portanto, o valor subjectivo, isto é, realmente recebido, em cada caso concreto e não um valor calculado segundo critérios objectivos (v. acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, p. 445; de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Colect., p. 6365; de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, Colect., p. I-1235, e de 5 de Maio de 1994, Glawe, C-38/93, Colect., p. I-1679).

17 Além disto, e segundo esta mesma jurisprudência, a contrapartida, quando não é constituída por dinheiro, deve no entanto ser expressa em dinheiro (acórdãos Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats e Naturally Yours Cosmetics, já referidos).

18 No caso em apreço, a contrapartida subjectiva, realmente recebida pela Argos pela venda das suas mercadorias, é constituída, total ou parcialmente, pelos vales apresentados pelo adquirente de um desses produtos. Uma vez que a Argos considera que o vale representa uma parte do preço de catálogo igual ao seu valor nominal, a única questão que se coloca é a de saber qual é o contravalor real em dinheiro do vale que a Argos recebe.

19 Em conformidade com os termos da transacção que consiste na compra inicial do vale, este, pela sua natureza, mais não constitui do que um documento que incorpora a obrigação assumida pela Argos de aceitar esse vale, em vez de dinheiro, pelo seu valor nominal (v., neste sentido, o acórdão Boots Company, já referido, n.º 21).

20 Para verificar o contravalor real em dinheiro que representa para a Argos a aceitação do vale, convém fazer referência à única transacção pertinente para este efeito, isto é, a transacção inicial que consiste na venda do vale, com ou sem desconto. Resulta desta transacção que, para a Argos, o vale representa, na altura da sua aceitação, um contravalor real em dinheiro igual à soma de dinheiro que recebeu na altura da sua venda, isto é, o valor nominal do vale, deduzido o eventual desconto acordado.

21 Embora o adquirente dos produtos Argos não conheça este contravalor real em dinheiro do vale que utiliza, há que afirmar que isso não é pertinente; com efeito, importa, no caso concreto, conhecer o contravalor real em dinheiro que a Argos recebe quando aceita vales em pagamento dos seus produtos, uma vez que é unicamente este contravalor real que deve constituir a matéria colectável.

22 Esta interpretação não pode ser afastada pelo facto de, em cada transacção, não se conhecer em pormenor o que a Argos recebe em contrapartida pela entrega de um dos seus produtos. Há que salientar a este respeito que, no caso em apreço, o ónus da prova incumbe ao fornecedor. Concretamente, a Argos alega, sem contestação, que, graças ao número de série inscrito em cada vale, é possível, quando este é apresentado numa loja, identificar o seu comprador inicial e determinar o desconto de que eventualmente beneficiou. Deste modo, não é difícil verificar que parte das

receitas globais da Argos é representada pelos vales recebidos, dedução feita de todos os descontos concedidos (v., neste sentido, o acórdão Glawe, já referido).

23 Há, portanto, que responder à terceira questão que o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea d), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que quando um fornecedor vende a um adquirente, com desconto, um vale com a promessa de o aceitar posteriormente pelo seu valor nominal para pagamento da totalidade ou de parte do preço de um produto comprado por um cliente que não é o adquirente do vale e que não conhece, em princípio, o preço real de venda desse vale pelo fornecedor, a contrapartida representada pelo vale é o montante realmente recebido pelo fornecedor pela venda do vale.

Quanto às outras questões

24 Atendendo à resposta dada à terceira questão, não há que responder às outras questões.

Quanto às despesas

25 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e helénico, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Value Added Tax Tribunal, London, por despacho de 26 de Setembro de 1994, declara:

O artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), 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, quando um fornecedor vende a um adquirente, com desconto, um vale com a promessa de o aceitar posteriormente pelo seu valor nominal para pagamento da totalidade ou de parte do preço de um produto comprado por um cliente que não é o adquirente do vale e que não conhece, em princípio, o preço real de venda desse vale pelo fornecedor, a contrapartida representada pelo vale é o montante realmente recebido pelo fornecedor pela venda do vale.

Mancini Kakouris Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 24 de Outubro de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini