Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de dezembro de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a) — Matéria coletável — Artigo 17.º — Direito a dedução — Artigo 27.º — Medidas especiais de derrogação — Decisão 89/534/CEE — Sistema de comercialização baseado na entrega de bens por intermédio de pessoas não sujeitas a imposto — Tributação sobre o valor normal do bem determinado na última fase de comercialização — Inclusão dos custos suportados pelas referidas pessoas»

No processo C-305/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido)], por decisão de 25 de maio de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de maio de 2016, no processo

Avon Cosmetics Ltd

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby e M. Vilaras (relator), juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 31 de maio de 2017,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Avon Cosmetics Ltd, por D. Scorey, QC, e R. Cordara, QC, mandatados por A. Cook, I. Hyde e S. P. Porter, solicitors,

– em representação do Governo do Reino Unido, por J. Kraehling, G. Brown e D. Robertson, na qualidade de agentes, assistidos por M. Hall, QC,

– em representação do Conselho da União Europeia, por J. Bauerschmidt, E. Moro e E. Chatziioakeimidou, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: inglês.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, R. Lyal e A. Lewis, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de janeiro de 2004 (JO 2004, L 27, p. 44) (a seguir «Sexta Diretiva»), e dos princípios reguladores, à luz da derrogação concedida pela Decisão 89/534/CEE do Conselho, de 24 de maio de 1989, que autoriza o Reino Unido a aplicar a certas entregas efetuadas a revendedores não sujeitos a imposto uma medida derrogatória do [ponto A.1 a)] do artigo 11.º da Sexta Diretiva (JO 1989, L 280, p. 54), e sobre a validade dessa decisão.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Avon Cosmetics Ltd (a seguir «Avon») e a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira do Reino Unido, a seguir «Administração Fiscal»), nomeadamente, por não terem sido tomadas em consideração determinadas despesas suportadas pelos revendedores não sujeitos passivos para efeitos da determinação da matéria coletável de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido pela Avon nos termos da Decisão 89/534.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

4 O artigo 2.º da Sexta Diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]»

5 O artigo 4.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Por "sujeito passivo" entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.»

6 Nos termos do artigo 11.º da referida diretiva:

«A) No território do país

1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

[…]»

7 O artigo 17.º da mesma diretiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O IVA devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

8 O artigo 27.º da Sexta Diretiva tem a seguinte redação:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não podem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante global da receita fiscal do Estado-Membro cobrada na fase de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis […]

[…]»

9 Os considerandos segundo a quinto, nono e décimo da Decisão 89/534 enunciam:

«Considerando que o Reino Unido foi autorizado, pela Decisão 85/369 […], que se presume tomada em 13 de junho de 1985, de acordo com o processo previsto no n.º 4 do artigo 27.º da Sexta Diretiva, a introduzir, por um período de dois anos, uma medida derrogatória à Sexta Diretiva para lutar contra a evasão fiscal;

Considerando que determinados sistemas de comercialização, baseados na venda por pessoas sujeitas a imposto a pessoas que o não são, para efeitos de revenda a retalho, levam a que se eluda a aplicação do imposto no estádio do consumo final;

Considerando que, para evitar esse tipo de evasões fiscais, o Reino Unido aplica uma medida que permite às autoridades fiscais adotar decisões administrativas destinadas a tributar as entregas dos sujeitos passivos que praticam tais sistemas de comercialização com base no valor normal do bem no estádio da venda a retalho;

Considerando que essa medida constitui uma derrogação do [ponto A. 1. a)] do artigo 11.º da Sexta Diretiva, nos termos do qual, em regime interno, a matéria coletável é constituída, no caso de entregas de bens, por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber por essas operações da parte do comprador ou de um terceiro;

[…]

Considerando que, no seu acórdão de 12 de julho de 1988 [Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, EU:C:1988:383)], o Tribunal de Justiça declara nomeadamente que o artigo 27.º da Sexta Diretiva permite a adoção de uma medida derrogatória como a do caso em apreço, sob condição de a diferença de tratamento daí resultante se justificar por circunstâncias objetivas;

Considerando que, para verificar se essa condição está preenchida, a Comissão deve ser informada das decisões administrativas que serão tomadas pelas autoridades fiscais, se for caso disso, no âmbito da medida derrogatória em causa;

[…]»

10 O artigo 1.º da Decisão 89/534 dispõe:

«Em derrogação do [ponto A. 1. a)] do artigo 11.º da Sexta Diretiva, o Reino Unido é autorizado a prever, nos casos em que um sistema de comercialização baseado na entrega de bens por intermédio de pessoas não sujeitas a imposto conduza a uma não tributação no estádio do consumo final, que a matéria coletável dessas entregas a essas pessoas seja constituída pelo valor normal do bem determinado nesse último estádio.»

Direito do Reino Unido

11 A Section 1(1) da Value Added Tax Act 1994 (Lei sobre o imposto sobre o valor acrescentado de 1994, a seguir «Lei de 1994») prevê:

«Deve ser cobrado IVA, nos termos das disposições da presente lei,

(a) pelo fornecimento de bens ou serviços no Reino Unido […]»

12 A Section 4(1), dessa lei dispõe:

«Estão sujeitos a IVA todos os fornecimentos de bens ou prestações de serviços efetuados no Reino Unido, quando se trate de um fornecimento ou de uma prestação tributável efetuado por um sujeito passivo no âmbito da sua atividade económica.

[…]»

13 Nos termos da Section 19(2), da referida lei:

«Se o fornecimento for efetuado mediante uma contrapartida em dinheiro, o seu valor corresponde ao montante que, com a adição do IVA aplicável, for igual à contrapartida.

[…]»

14 O anexo 6, n.º 2, da mesma lei prevê:

«Quando:

(a) a totalidade ou parte de uma atividade económica exercida por um sujeito passivo consista no fornecimento, a um determinado número de pessoas, de bens a vender, por estas ou outros, a retalho, e

(b) essas pessoas não sejam sujeitos passivos,

[a Administração Fiscal] pode, mediante notificação por escrito dirigida ao sujeito passivo, determinar que o valor desse fornecimento por este realizado após a data de notificação ou outra data posterior indicada na notificação é considerado o seu valor normal numa venda a retalho.»

15 Com base na derrogação prevista no número anterior, a Administração Fiscal dirigiu uma notificação escrita à Avon (*Notice of Direction*) (a seguir «notificação escrita»), com o seguinte teor:

«Nos termos [do anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994], [a Administração Fiscal] pela presente determina que, a partir de 1 de julho de 1985, o valor de referência pelo qual é cobrado o IVA sobre qualquer entrega tributável de bens:

(a) por essa empresa a pessoas que não sejam sujeitos passivos

[…]

(b) destinados a serem vendidos a retalho pelas pessoas mencionadas na alínea a) ou outras

é considerado o seu valor normal numa venda a retalho.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A Avon exerce a atividade de fabrico e venda de produtos, principalmente produtos cosméticos. A sua comercialização a retalho é efetuada por intermédio de representantes independentes (a seguir «representantes») cuja quase totalidade das que exercem no Reino Unido não é sujeito passivo de IVA, por não inscrição no registo desse imposto e por não realização de volume de negócios suficiente para tornar obrigatório o seu registo.

17 As vendas da Avon a essas representantes são feitas a um preço reduzido por comparação com o preço de venda a retalho previsto pela Avon e ficam sujeitas a IVA. Em contrapartida, devido à falta de registos das referidas representantes, as vendas a retalho que estas fazem não são sujeitas a IVA.

18 Este sistema implica que a diferença entre o preço de venda a retalho e o preço pago pelas representantes à Avon não está sujeita a IVA.

19 Para obviar a essa situação, o Reino Unido, designadamente pela Finance Act de 1977 (Lei de Finanças de 1977), atribuiu à Administração Fiscal o poder de ordenar aos sujeitos passivos de IVA que o imposto de que são devedores seja calculado tomando em consideração o preço de venda a retalho.

20 Nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, o Reino Unido comunicou essa medida à Comissão das Comunidades Europeias, enquanto medida especial derrogatória no sentido do n.º 1 do referido artigo, que pretendia manter após a entrada em vigor, a 1 de janeiro de 1978, da Sexta Diretiva.

21 Com a Decisão 85/369/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1985, sob a epígrafe «Aplicação do artigo 27.º da [Sexta Diretiva] do Conselho de 17 de maio de 1977 relativa ao [IVA] (Autorização de uma medida derrogatória, pedida pelo Reino Unido e destinada a evitar determinadas evasões fiscais)» (JO 1985, L 199, p. 60), a medida derrogatória foi autorizada por um período de dois anos, prorrogada posteriormente por dois anos suplementares.

22 Tendo-lhe sido submetidos pedidos de decisões prejudiciais sobre a aplicação da medida derrogatória autorizada pela Decisão 85/369, o Tribunal de Justiça não identificou nenhum elemento suscetível de afetar a validade dessa decisão (acórdão de 12 de julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, 138/86 e 139/86, EU:C:1988:383).

23 Com a Decisão 89/534, o Conselho prorrogou a autorização dada ao Reino Unido de derrogar o artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da Sexta Diretiva com o objetivo de evitar a não tributação na fase de consumo final.

24 Nos termos do anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994, adotada com base nessa decisão, e da notificação escrita, a matéria coletável do IVA da Avon corresponde ao valor de venda na fase de consumo final dos bens por ela entregues a pessoas que não sejam sujeitos passivos. Ou seja, em virtude desse sistema, o IVA sobre produtos vendidos pela Avon às representantes não é calculado com base no preço líquido de imposto a que a Avon lhe vende esses produtos mas sim no preço a que é suposto essas representantes venderem aos seus clientes, ficando a cargo da Avon a quantia adicional de IVA. Contudo, na prática, a Administração Fiscal procede a dois ajustamentos a esse cálculo para atender ao facto de determinados produtos serem comprados pelas representantes não sujeitos passivos para uso pessoal e de estas venderem determinados produtos com desconto.

25 A Avon intentou uma ação no órgão jurisdicional de reenvio em que pede o reembolso do IVA em excesso num total de cerca de 14 milhões de libras esterlinas (GBP) (15 792 000 euros), porque o sistema de tributação que lhe é aplicável, com base na notificação escrita, não toma em consideração o imposto relativo à aquisição pelas representantes dos artigos de demonstração, destinados a aumentar o volume de vendas e que lhes são vendidos pela Avon com desconto superior ao aplicado aos outros artigos. Com efeito, no entendimento da Avon, uma vez que as compras desses artigos constituem custos comerciais, se as referidas representantes tivessem a qualidade de sujeitos passivos, teriam podido deduzir o IVA sobre essas aquisições.

26 Consequentemente, a notificação escrita ultrapassa o necessário para atingir o objetivo pretendido e implica o pagamento de um excedente de IVA em razão da falta de ajustamento a fim de ter em conta o IVA suportado pelas representantes na aquisição de artigos de demonstração. Entende, portanto, que existe uma violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, e uma desvantagem competitiva entre a Avon e os operadores que utilizam os métodos de venda tradicionais, que não suportam esse encargo de IVA.

27 A Avon alega também que, no seu pedido de derrogação junto da Comissão, o Reino Unido não forneceu todos os elementos úteis na aceção do artigo 27.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, apesar de o problema da disparidade de tratamento em matéria de IVA aplicável aos artigos de demonstração ser conhecido. Por conseguinte, o pedido que formulou no órgão jurisdicional de reenvio pretende, a título principal, que o IVA devido seja ajustado para ter em conta o aplicável a esses artigos de demonstração e, a título subsidiário, declarar inválidas a Decisão 89/534, o anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994 e a notificação escrita.

28 A Administração Fiscal recorda que essa disposição pretende impedir uma perda de receitas nas vendas que escapam ao IVA sobre o seu preço de retalho. A Administração Fiscal entende que não considerar o IVA pago pelas representantes pela aquisição dos artigos de demonstração não infringe os princípios da proporcionalidade, da igualdade de tratamento e da neutralidade, e não cria distorção da concorrência, uma vez que a Avon optou por uma estrutura de funcionamento e uma abordagem

do mercado diferente da dos revendedores tradicionais, e que a Avon e os seus revendedores exercem a sua atividade em mercados diferentes, mesmo sendo semelhantes os produtos vendidos. Entende que essas circunstâncias justificam um tratamento fiscal diferente.

29 Além disso, segundo essa Administração, não há que complicar inutilmente o cálculo da cobrança do IVA para os contribuintes ou para as autoridades fiscais. Ora, aceitar os argumentos da Avon levaria a fazer recair sobre as representantes não sujeitos passivos um significativo encargo administrativo.

30 A Administração Fiscal alega que não pode interpretar o anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994 no sentido de que a Avon poderia deduzir o IVA pago pelas representantes pela aquisição de artigos de demonstração, exceto se excedesse a autorização concedida pelo Conselho, a sua própria regulamentação e o princípio de que uma exceção ao mecanismo normal do IVA deve ser objeto de interpretação restrita.

31 Por decisão interlocutória de 19 de fevereiro de 2014, o órgão jurisdicional de reenvio considerou que o texto da Decisão 89/534, retomado no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994, não permite ter em conta o imposto pago pelas representantes pela aquisição de artigos de demonstração, que implicam um imposto «persistente», isto é, um imposto pago a montante que não pode ser recuperado. Daí deduziu que esta última disposição geral criava uma concorrência desleal entre a Avon e as entidades que vendem por intermédio de retalhistas sujeitos passivos. Portanto, o anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994 excede o necessário par alcançar o seu objetivo de evitar qualquer evasão fiscal.

32 Considerando que essa disposição retoma a redação utilizada na Decisão 89/534 e tendo dúvidas quanto à validade dessa decisão à luz, designadamente, do princípio da neutralidade fiscal, o órgão jurisdicional de reenvio considera adequado interrogar o Tribunal de Justiça a esse respeito.

33 Foi nestas circunstâncias que o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Quando um vendedor direto vende bens (a seguir “materiais de apoio às vendas”) a revendedores não registados ou o revendedor não registado adquire bens ou serviços de terceiros (a seguir “bens e serviços de terceiros”), que são em ambos os casos utilizados pelos revendedores não registados para os apoiar na sua atividade económica de venda de outros bens igualmente adquiridos ao vendedor direto e objeto de acordos administrativos emitidos nos termos de uma derrogação autorizada, pela última vez, pela Decisão [89/534] […], as autorizações pertinentes, as disposições de aplicação e/ou os acordos administrativos violam disposições e/ou princípios pertinentes do direito da União Europeia, na medida em que exigem que o vendedor direto contabilize o imposto pago a jusante no preço de venda pelos revendedores não registados dos outros produtos, sem dedução do IVA suportado pelo revendedor não registado sobre tais materiais de apoio às vendas e/ou bens e serviços de terceiros?

2) O Reino Unido, ao solicitar ao Conselho a autorização de aplicação da derrogação [prevista no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994] estava obrigado a informar a Comissão de que os revendedores não registados suportaram o IVA sobre as compras de materiais de apoio às vendas e/ou bens e serviços de terceiros utilizados para os fins das suas atividades económicas, e que, por conseguinte, a derrogação devia incluir um ajustamento que refletisse esse imposto a montante não recuperável, ou o imposto a jusante em excesso?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira e/ou segunda questões:
   a) Qualquer das autorizações, disposições de aplicação e/ou acordos administrativos pertinentes podem e devem ser interpretados de modo a ter em conta (i) o IVA não recuperável sobre os materiais de apoio às vendas ou sobre os bens e serviços de terceiros suportados por revendedores não registados e utilizados por estes para os fins das suas atividades económicas;

OU (ii) o IVA pago em excesso relativamente ao imposto evitado, cobrado pelos HMRC; OU (iii) a potencial concorrência desleal entre os vendedores diretos, os seus revendedores não registados e as empresas de venda não direta?

(b)

(i) A autorização concedida ao Reino Unido de derrogação ao ponto A. 1. a) do artigo 11.º da Sexta Diretiva IVA é ilegal?

(ii) É necessária uma derrogação ao artigo 17.º da Sexta Diretiva IVA juntamente com a derrogação ao ponto A. 1. a) do artigo 11.º [prevista no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994]? Em caso de resposta afirmativa, o Reino Unido agiu ilegalmente ao não solicitar à Comissão ou ao Conselho uma autorização de derrogação a [esse] artigo 17.º?

(iii) O Reino Unido está a agir ilegalmente ao não administrar o IVA de modo a permitir aos vendedores diretos reclamar um crédito pelo IVA tanto sobre os materiais de apoio às vendas como sobre os bens e serviços de terceiros suportado pelos revendedores não registados para efeitos das suas atividades económicas?

(iv) As autorizações, disposições de aplicação e acordos administrativos pertinentes são, por conseguinte, no todo ou em parte, inválidos e/ou ilegais?

c) A solução jurídica adequada consiste na emissão, pelo Tribunal de Justiça [...] ou pelo Tribunal nacional, de:

(i) uma orientação no sentido de o Estado-Membro ser obrigado a dar cumprimento à derrogação [prevista no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994] no direito interno, prevendo um ajustamento adequado em relação (i) ao IVA não recuperável sobre os materiais de apoio às vendas ou sobre os bens e serviços de terceiros suportados por revendedores não registados e utilizados por estes para os fins das suas atividades económicas; OU (ii) ao IVA pago em excesso relativamente ao imposto evitado, cobrado pelos HMRC; OU (iii) à potencial concorrência desleal entre os vendedores diretos, os seus revendedores não registados e as empresas de venda não direta? ou

(ii) uma declaração no sentido de a autorização de derrogação [prevista no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994], e por extensão a própria derrogação, ser inválida? ou

(iii) uma declaração no sentido de a legislação nacional ser inválida? ou

(iv) uma declaração no sentido de o despacho (*Notice of Direction*) ser inválido?

(v) uma declaração no sentido de o Reino Unido ser obrigado a requerer autorização para prorrogar a medida derrogatória, de modo a prever um ajustamento adequado em relação (i) ao IVA não recuperável sobre os materiais de apoio às vendas ou sobre os bens e serviços de terceiros suportados por revendedores não registados e utilizados por estes para os fins das suas atividades económicas; OU (ii) ao IVA pago em excesso relativamente ao imposto evitado, cobrado pelos HMRC; OU (iii) à potencial concorrência desleal entre os vendedores diretos, os seus revendedores não registados e as empresas de venda não direta?

4) Nos termos do artigo 27.º da Sexta Diretiva IVA (atual artigo 395.º da Diretiva IVA Principal), o imposto objeto de evasão ou evitado deve ser calculado como a perda líquida de receita fiscal (tendo em conta tanto o imposto pago a jusante como o imposto a montante recuperável no sistema que dá lugar à evasão ou à fraude fiscal) do Estado-Membro, ou a perda bruta de receita fiscal (tendo em conta apenas o imposto a jusante no sistema que dá lugar à evasão ou à fraude fiscal) do Estado-Membro?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

34 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, por um lado, se os artigos 17.º e 27.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma medida derrogatória como a que está em causa no processo principal, permitida pela Decisão 89/534 ao abrigo do artigo 27.º dessa diretiva, do artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da referida diretiva, por força da qual a matéria coletável de IVA de uma sociedade de venda direta é o valor normal dos bens vendidos na fase de consumo final, quando os referidos bens são comercializados por revendedores que não são sujeitos passivos de IVA, sem ter em conta, de um modo ou de outro, o IVA pago a montante sobre os artigos de demonstração comprados por esses revendedores à referida sociedade, e, por outro lado, se a Decisão 89/534 é inválida, porque não permite ao Reino Unido ter em conta o IVA pago a montante por esses revendedores e relativo a esses mesmos artigos de demonstração, de modo que ignora os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal.

35 No caso particular da interpretação dos artigos 17.º e 27.º da Sexta Diretiva, importa, antes de mais, observar que, em conformidade com a Decisão 89/534, a derrogação concedida ao Reino Unido ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Diretiva e que se traduz, na legislação nacional, no anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994, visa evitar evasões fiscais.

36 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, as medidas nacionais derrogatórias suscetíveis de evitar fraudes ou evasões fiscais devem ser interpretadas estritamente e só podem derrogar o respeito da matéria coletável do IVA previsto no artigo 11.º da Sexta Diretiva dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objetivo (acórdãos de 10 de abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, EU:C:1984:152, n.º 29, e de 29 de maio de 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, n.º 24).

37 A este respeito, de acordo com o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA e resultante do artigo 2.º da Sexta Diretiva, o IVA aplica-se em cada transação de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu diretamente nas operações efetuadas a montante, fazendo o direito a dedução parte integrante do mecanismo do IVA e não podendo, em princípio, ser limitado (v., nesse sentido, acórdãos de 6 de julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, n.ºs 16 e 18, e de 19 de setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, n.º 34).

38 Neste caso, em conformidade com o artigo 1.º da Decisão 89/534 e em termos semelhantes a este, o anexo 6, n.º 2, da Lei de 1994 revoga o artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da Sexta Diretiva, autorizando a Administração Fiscal a determinar a matéria coletável de um sujeito passivo de IVA para produtos que entrega a revendedores não sujeitos passivos referindo-se ao valor de venda a retalho desses produtos no mercado. Por conseguinte, numa situação como a do processo principal, o sujeito passivo de IVA é, num certo sentido, tributado em vez dos revendedores não sujeitos passivos.

39 Contudo, a medida derrogatória autorizada pela Decisão 89/534 não tem em vista as regras que regem o direito a dedução, que figuram nos artigos 17.º a 20.º dessa diretiva e que são aplicáveis neste caso.

40 Em particular, não permite derrogar o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, segundo o qual o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.

41 Por aplicação dessa disposição, o imposto sobre os artigos de demonstração ou sobre outros bens e serviços adquiridos pelos revendedores, sejam eles ou não sujeitos passivos de IVA, não pode ser deduzido do imposto devido por uma sociedade de venda direta, como a Avon no processo principal, que não adquiriu qualquer bem ou serviço por parte de terceiro, mas que, ao invés, no caso dos artigos de demonstração, os vendeu a esses revendedores.

42 Além disso, importa salientar que as representantes em causa no processo principal, que comercializam produtos no âmbito de um sistema de venda direta, não são sujeitos passivos de IVA e que, por conseguinte, não têm direito, por força do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, de recuperar no todo ou em parte o imposto que lhes é faturado pelos seus fornecedores de bens e serviços.

43 Decorre destas considerações que se deve responder à primeira questão que os artigos 17.º e 27.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma medida derrogatória como a que está em causa no processo principal, permitida pela Decisão 89/534 ao abrigo do artigo 27.º dessa diretiva, do artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da referida diretiva, por força da qual a matéria coletável do IVA de uma sociedade de venda direta é o valor normal dos bens vendidos na fase de consumo final, quando os referidos bens são comercializados por revendedores não sujeitos passivos de IVA, mesmo apesar de essa medida derrogatória não ter em conta, de uma forma ou de outra, o IVA pago a montante no que se refere aos artigos de demonstração adquiridos por esses revendedores à referida sociedade.

44 No caso da validade da Decisão 89/534, em primeiro lugar, importa recordar que, para que um ato da União relativo ao sistema do IVA respeite o princípio da proporcionalidade, as disposições que contém devem ser consideradas necessárias e adequadas à realização dos objetivos que prossegue e suscetíveis de afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdãos de 19 de setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, n.º 60, e de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, n.º 46).

45 Neste caso, há que realçar que a medida derrogatória que consta da Decisão 89/534 prossegue, em conformidade com os segundo a quarto considerandos dessa decisão, o objetivo de combater a evasão fiscal e tem por objetivo permitir ao Reino Unido solucionar determinados problemas específicos causados pelo sistema de venda direta em matéria de IVA. Com efeito, devido à presença de revendedores não sujeitos passivos na última fase de comercialização, esse sistema implica que as entregas efetuadas por esses revendedores ao consumidor final não ficam sujeitas a esse imposto.

46 A esse respeito, há que realçar que o Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de «evasão fiscal» no sentido do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, corresponde a um fenómeno puramente objetivo e que essa disposição permite a adoção de uma medida derrogatória à regra de base enunciada no artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a) dessa diretiva, mesmo quando as atividades do contribuinte são exercidas sem qualquer intenção de obter um benefício fiscal, mas por razões de ordem comercial (v., nesse sentido, acórdão de 12 de julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, 138/86 e 139/86, EU:C:1988:383, n.ºs 21 e 24).

47 Ora, a medida derrogatória que figura na Decisão 89/534, na parte em que autoriza o Reino Unido a submeter a IVA as vendas de produtos de uma sociedade que vende diretamente aos consumidores finais efetuada por revendedores não sujeitos passivos, ao determinar a matéria coletável dessa sociedade à luz do valor normal ou de mercado dos bens vendidos por estes, permite evitar a perda de receitas fiscais resultantes desse sistema de comercialização. Assim, tal medida é adequada para realizar o objetivo de luta contra a evasão fiscal.

48 É verdade que a Decisão 89/534 não permite tomar em conta, de uma forma ou de outra, o IVA pago a montante referente aos artigos de demonstração adquiridos pelos revendedores não sujeitos passivos a uma sociedade que vende diretamente.

49 Todavia, tal como resulta dos n.os 40 e 41 do presente acórdão, a tomada em consideração desse IVA pago a montante na matéria coletável das entregas previstas no artigo 1.º da Decisão 89/534 constitui uma derrogação não autorizada do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva.

50 Além disso, tomar em conta o referido IVA pago a montante na matéria coletável pode complicar a cobrança do IVA no caso dos sistemas de comercialização visados por essa decisão.

51 Consequentemente, há que considerar que a Decisão 89/534 não excede o que é necessário para alcançar o objetivo da luta contra a evasão fiscal.

52 Em segundo lugar, importa recordar que o princípio da neutralidade fiscal opõe-se em especial a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

53 Há que realçar, a este respeito, que o facto de a Decisão 89/534 não tomar em conta o IVA pago a montante relativamente aos artigos de demonstração adquiridos pelos revendedores não sujeitos passivos a uma sociedade que vende diretamente, tal como a Avon no processo principal, leva a que a cadeia de distribuição dos produtos dessa sociedade suporte uma carga de IVA superior àquela que incide sobre os produtos dos seus concorrentes. Contudo, há que observar que isso mais não é do que a consequência da escolha feita por essa sociedade quanto ao sistema de venda direta para comercializar os seus produtos.

54 Por conseguinte, e em face das considerações desenvolvidas nos n.º 47 e 48 do presente acórdão, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que autoriza que se tome em conta esse IVA na matéria coletável das entregas previstas no artigo 1.º da Decisão 89/534.

55 Consequentemente, há que considerar que a Decisão 89/534 é suscetível de prejudicar o menos possível o princípio da neutralidade.

56 Resulta do conjunto destas considerações que o exame da primeira questão não revelou qualquer elemento suscetível de afetar a validade da Decisão 89/534.

Quanto à segunda questão

57 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 27.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que impõe ao Estado-Membro que pede autorização para derrogar o artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), dessa diretiva que informe a Comissão de que os revendedores não sujeitos passivos suportam o IVA sobre artigos de demonstração adquiridos a uma sociedade que vende diretamente, utilizados para efeitos da sua atividade económica, a fim de ter em conta, de uma forma ou outra, esse imposto pago a montante nas modalidades da medida derrogatória.

Quanto à admissibilidade

58 O Governo do Reino Unido considera a segunda questão inadmissível, uma vez que, em primeiro lugar, não têm qualquer relação com o objeto do processo principal, em segundo lugar, o Tribunal de Justiça não dispõe de elementos factuais ou legais necessários para responder utilmente a essa questão e, em terceiro lugar, essa questão é totalmente hipotética, dado que o pedido de derrogação se referia ao artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da Sexta Diretiva e não ao seu artigo 17.º, relativo ao direito à dedução do IVA.

59 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União colocadas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, beneficiam de presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido formulado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (acórdão de 14 de junho de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

60 No que se refere ao primeiro e terceiro fundamentos de inadmissibilidade suscitados pelo Governo do Reino Unido, basta recordar que, como referiu o advogado-geral no n.º 97 das suas conclusões, se o Tribunal de Justiça interpretasse o artigo 27.º da Sexta Diretiva como uma exigência de o Estado-Membro que pede a derrogação fornecer, em apoio do seu pedido, informações específicas, que não existiram neste caso, uma tal resposta é suscetível de influenciar a validade da Decisão 89/534 e, portanto, a decisão no processo principal.

61 No que se refere ao segundo fundamento de inadmissibilidade suscitado pelo Governo do Reino Unido, há que observar que o órgão jurisdicional de reenvio, neste caso, expôs o quadro jurídico e factual em que se insere o processo principal de modo suficientemente preciso para permitir aos interessados visados no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia apresentarem observações e ao Tribunal de Justiça responder utilmente às questões que lhe são submetidas.

62 Em face do exposto, há que considerar admissível a segunda questão.

Quanto ao mérito

63 A título preliminar, há que recordar que o Reino Unido, ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Diretiva, pediu uma derrogação do artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), dessa diretiva, que fixa as regras de determinação da matéria coletável do IVA, para evitar a evasão fiscal devida à comercialização de produtos na fase de consumo final por revendedores não sujeitos passivos para efeitos desse imposto.

64 Ora, por força do artigo 27.º, n.º 2, desta diretiva, o Estado-Membro que pretenda introduzir medidas derrogatórias a essa diretiva deve fornecer à Comissão todos os elementos de informação necessários.

65 A esse respeito, há que realçar que, no seu acórdão de 12 de julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, EU:C:1988:383), relativo, designadamente, à validade da Decisão 85/369, entretanto substituída pela Decisão 89/534, substancialmente idêntica, o Tribunal de Justiça não identificou elementos suscetíveis de afetar a validade dessa primeira decisão após ter, designadamente, concluído, no n.º 36 desse acórdão, que a comunicação à Comissão referia suficientemente as necessidades que a medida solicitada estava destinada a suprir e continha todos os elementos essenciais para identificar o objetivo prosseguido.

66 Nesse âmbito, há que salientar, antes de mais, que o facto de esses revendedores não sujeitos passivos suportarem o IVA sobre os artigos de demonstração adquiridos a uma sociedade de venda direta, como a Avon no processo principal, sem o poder deduzir, não é uma informação que, enquanto tal, esteja relacionada com o objetivo prosseguido pela derrogação pedida ou com o mecanismo essencial da derrogação, a saber, a determinação do valor da matéria coletável.

67 Em seguida, saliente-se que esta circunstância é inerente ao regime do IVA, uma vez que, tal como já referido nos n.os 42 e 48 do presente acórdão, os revendedores não sujeitos passivos não podem exercer qualquer direito à dedução do imposto que lhes é faturado. Assim, não se pode considerar que tal circunstância devia ter sido levada ao conhecimento da Comissão com o pedido de derrogação apresentado pelo Reino Unido.

68 Por fim, não pode ser exigido de um Estado-Membro, quando pede, nos termos do artigo 27.º da Sexta Diretiva, a derrogação desta, que precise todos os aspetos factuais e jurídicos que têm uma certa relação com a situação que procura solucionar, mas que não resultem desta última.

69 Decorre destas considerações que há que responder à segunda questão que o artigo 27.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não exige do Estado-Membro que pede a autorização para derrogar o artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), dessa diretiva que informe a Comissão de que os revendedores não sujeitos passivos suportam o IVA sobre artigos de demonstração adquiridos a uma sociedade que vende diretamente, utilizados para efeitos da sua atividade económica, a fim de ter em conta, de algum modo, esse imposto pago a montante nas modalidades da medida derrogatória.

Quanto à terceira questão

70 Tendo em conta a resposta dada à primeira e segunda questões, não há que responder à terceira questão.

Quanto à quarta questão

71 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o montante do imposto não cobrado devido à existência de fraudes ou de evasão fiscais na aceção do artigo 27.º da Sexta Diretiva corresponde à perda líquida de receita fiscal do Estado-Membro ou à perda bruta de receita fiscal do Estado-Membro.

72 A este respeito, há que realçar que o órgão jurisdicional de reenvio não destaca uma causa de invalidade da Decisão 89/534 ligada ao modo de determinação do montante do imposto não cobrado em razão de fraude ou evasão fiscal no sentido do artigo 27.º da Sexta Diretiva. Também não especifica as razões pelas quais a interpretação desse artigo, na medida em que visa as «fraudes ou evasões fiscais», é relevante para a decisão da causa.

73 Ao não dispor destas indicações, o Tribunal de Justiça não está em condições de fornecer uma resposta útil à quarta questão, a qual, por consequência, é inadmissível.

Quanto às despesas

74 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **Os artigos 17.º e 27.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de janeiro de 2004, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma medida derrogatória como a que está em causa no processo principal, permitida pela Decisão**

89/534/CEE do Conselho, de 24 de maio de 1989, que autoriza o Reino Unido a aplicar a certas entregas efetuadas a revendedores não sujeitos a imposto uma medida derrogatória do ponto A. 1. a) do artigo 11.º da Sexta Diretiva, ao abrigo do artigo 27.º dessa diretiva, do artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), da referida diretiva, por força da qual a matéria coletável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma sociedade de venda direta é o valor normal dos bens vendidos na fase de consumo final, quando os referidos bens são comercializados por revendedores não sujeitos passivos de IVA, mesmo apesar de essa medida derrogatória não ter em conta, de uma forma ou de outra, o IVA pago a montante no que se refere aos artigos de demonstração adquiridos por esses revendedores à referida sociedade.

2) **A análise da primeira questão não revelou nenhum elemento suscetível de afetar a validade da Decisão 89/534.**

3) **O artigo 27.º da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterado pela Diretiva 2004/7, deve ser interpretado no sentido de que não exige do Estado-Membro que pede a autorização para derrogar o artigo 11.º, A, ponto 1, alínea a), dessa diretiva que informe a Comissão Europeia de que os revendedores não sujeitos passivos suportam o IVA sobre artigos de demonstração adquiridos a uma sociedade que vende diretamente, utilizados para efeitos da sua atividade económica, a fim de ter em conta, de algum modo, esse imposto pago a montante nas modalidades da medida derrogatória.**

Assinaturas