

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 13 de Dezembro de 2007¹

I — Introdução

1. O artigo 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA² (a seguir «Sexta Directiva») autoriza os Estados-Membros a manterem transitoriamente, em determinadas condições, normas excepcionais. Em conformidade com essa disposição, o Reino Unido tributa o fornecimento de bens alimentares à taxa zero acompanhada do direito à dedução do IVA pago a montante (*zero-rating*).

2. Contudo, esta disposição não é aplicável a determinados produtos de confeitaria (*confectionery*). As autoridades fiscais consideravam que os «teacakes» comercializados pela Marks & Spencer faziam originariamente parte desta categoria, sujeitando-os

a tributação à taxa normal. Em 1994, corrigiram a sua posição e qualificaram os «teacakes» como bem alimentar que beneficia de vantagens fiscais. Consequentemente, a Marks & Spencer invocou o direito ao reembolso do imposto.

3. A particularidade do caso vertente consiste no facto de o regime fiscal aplicável ser uma regulamentação *nacional* que derroga as disposições gerais da directiva, mas que pode, contudo, ser mantida excepcionalmente. Por conseguinte, a House of Lords coloca a questão de saber em que medida os princípios enformadores do sistema comum do IVA são válidos neste domínio e, eventualmente, se as regras nacionais em matéria de reembolso, em particular, a excepção de enriquecimento sem causa prevista para determinados casos, correspondem às disposições comunitárias.

1 — Língua original: alemão.

2 — 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).

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

4. O artigo 12.º da Sexta Directiva contém disposições relativas à taxa de tributação. O artigo 12.º, n.º 1 determina que «a taxa aplicável às operações tributáveis é a taxa em vigor no momento em que o facto gerador ocorre». Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, é aplicável a taxa normal do imposto³; para certos tipos de entregas de bens ou prestações de serviços podem ser fixadas taxas reduzidas⁴.

5. O artigo 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva autoriza transitoriamente os Estados-Membros a decidirem derrogações desse regime; na sua versão original, a disposição previa o seguinte:

«As taxas reduzidas e as isenções com reembolso dos impostos pagos no estádio anterior

em vigor em 31 de Dezembro de 1975 e que correspondam aos critérios mencionados no último travessão do artigo 17.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, podem ser mantidas até data a fixar pelo Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, a qual, porém, não pode ser posterior à supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-Membros. Os Estados-Membros adoptarão as medidas exigidas para assegurar a declaração pelos sujeitos passivos dos elementos necessários à determinação dos recursos próprios relativos a tais operações.

O Conselho procederá, de cinco em cinco anos, com base num relatório da Comissão, a um reexame das taxas reduzidas e das isenções atrás mencionadas e, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adoptará, quando necessário, as medidas exigidas para assegurar a sua supressão progressiva.»

3 — Com a Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47) foi introduzido temporariamente o valor de 15% como taxa normal mínima. Subsequentemente, o período de aplicação da taxa normal mínima tem sido sempre prorrogado, a última vez até 2010 pela Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro de 2005, que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita ao período de aplicação da taxa normal mínima (JO L 345, p. 19).

4 — O disposto na directiva acerca das percentagens das taxas reduzidas e as entregas de bens ou prestações de serviços a que podem ser aplicadas estas taxas (v., a este respeito, o anexo H da Sexta Directiva) foram objecto de uma harmonização progressiva.

6. A Directiva 92/77/CEE⁵ substituiu o texto do artigo 28.º, n.º 2 pela seguinte redacção:

5 — Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (JO L 316, p. 1).

«Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 12.º, durante o período de transição [⁶] referido no n.º 1, continuam a aplicar-se as seguintes disposições:

- a) Poder-se-ão manter as isenções com reembolso do imposto pago no estágio anterior e as taxas reduzidas inferiores à taxa mínima estabelecida no n.º 3 do artigo 12.º em matéria de taxas reduzidas que se encontrem em vigor em 1 de Janeiro de 1991, estejam em conformidade com o direito comunitário e preenham as condições definidas no último travessão do artigo 17.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967 [⁷] [...].»

zero de IVA [section 30 e Schedule 8, Part II, Group 1, item 1, do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 sobre o IVA)]. Os produtos de confeitaria (*confectionery*) são excluídos deste benefício fiscal e são tributados na totalidade. É aplicável uma excepção aos bolos e biscoitos, que estão sujeitos à taxa zero para bens alimentares. Contudo, os biscoitos total ou parcialmente cobertos de chocolate são, por sua vez, considerados produtos de confeitaria tributados na totalidade.

8. A section 80, do Value Added Tax Act 1994 prevê, em determinadas condições, um direito ao reembolso do IVA pago indevidamente:

B — *Direito nacional*

7. No Reino Unido, ao fornecimento de bens alimentares é, em regra, aplicável a taxa

«1) Quando uma pessoa tiver pago (antes ou depois da entrada em vigor desta lei) um determinado montante aos Commissioners a título de imposto sobre o valor acrescentado que não era devido, os Commissioners estão obrigados a devolver-lhe esse montante.

6 — Nos termos do artigo 28.º L, terceiro parágrafo, segunda frase, da Sexta Directiva, o período de aplicação do regime transitório será automaticamente prorrogado até à entrada em vigor do regime definitivo, o qual, porém, ainda não foi adoptado.

7 — O excerto relevante da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6) [...] tinha a seguinte redacção: «Tendo em vista a passagem dos sistemas actuais de impostos sobre o volume de negócios para o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, os Estados-Membros podem [...] prever, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-Membros, por razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores finais, taxas reduzidas ou mesmo isenções com eventual reembolso dos impostos pagos no estágio anterior, desde que a incidência global destas medidas não ultrapasse a dos benefícios aplicados no regime actual.»

[...]

3) Um pedido nos termos desta secção poderá ser recusado com fundamento de que o reembolso conduzirá ao enriquecimento sem causa do requerente.»

9. No período relevante para o litígio principal, esta regulamentação dizia apenas respeito a contribuintes líquidos, portanto, sujeitos passivos que, num período fiscal, devem ao fisco um montante de IVA superior àquele que poderiam deduzir para compensação, no âmbito da dedução do IVA pago a montante. A estes opõem-se os designados *repayment traders* (um *repayment trader* é um sujeito passivo que, num determinado período contabilístico, não efectua qualquer entrega de IVA às autoridades nacionais competentes, recebendo, porém, destas um pagamento porque, durante aquele período, o montante de IVA que tem direito a deduzir excede o montante de IVA devido pelas entregas ou prestações por ele efectuadas) que, em virtude de deduções em excesso efectuadas durante um período fiscal, têm direito ao reembolso do imposto. Para estes últimos não existe qualquer disposição semelhante à section 80, n.º 3⁸.

III — Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

10. Desde 1973, os Commissioners of Customs and Excise cobravam o IVA sobre os «teacakes» comercializados pela Marks & Spencer à taxa normal, uma vez que os consideravam biscoitos cobertos com chocolate. Contudo, em Setembro de 1994, admitiram que os «teacakes» deveriam ter sido classificados como bolos e que deveriam ser tributados à taxa zero. Seguidamente, a Marks & Spencer requereu o reembolso de todo o IVA no montante de 3,5 milhões de GBP erradamente declarado ao longo desses anos.

11. Com base na section 80, n.º 3, do Value Added Tax Act 1994, os Commissioners alegaram que a Marks & Spencer tinha repercutido nos seus clientes 90% do IVA. O VAT Tribunal aceitou este argumento e decidiu que a Marks & Spencer só teria direito a 10% do valor da sua reclamação. Além disso, aplicou uma regra de prescrição com carácter retroactivo.

12. A Marks & Spencer prosseguiu o litígio na Court of Appeal. Para além do reembolso do imposto sobre os «teacakes», o processo dizia ainda igualmente respeito a um outro direito ao reembolso do imposto relacionado com o tratamento fiscal dado aos vales de compras. A Court of Appeal solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre a conformidade do regime de prescrição com o direito comunitário. Nesse pedido de decisão prejudicial, a Court of Appeal apenas se questionava sobre o tratamento a dar aos vales de compras. A respeito dos «teacakes», o Court of Appeal partia manifestamente do princípio de que, na ausência de uma harmonização da taxa de tributação prevista na Sexta Directiva, não se podiam ter em conta quaisquer disposições do direito comunitário.

13. No seu acórdão de 11 de Julho de 2002 (a seguir «acórdão Marks & Spencer I»)⁹, o Tribunal de Justiça não abordou adequada-

8 — O Reino Unido apenas implementou um regime relativo ao enriquecimento para os *repayment traders*, aplicável a partir de 26 de Maio de 2005, após a abertura de uma acção por incumprimento devido à desigualdade de tratamento existente entre estas duas categorias de sujeitos passivos.

9 — Acórdão C-62/00, Colect., p. I-6325.

mente as questões prejudiciais relativas ao reembolso do imposto sobre os «teacakes». Nas conclusões apresentadas naquele processo, o advogado-geral L. A. Geelhoed ocupou-se, contudo, numa observação incidental, dos «teacakes» e considerou a exclusão do reembolso do IVA uma violação manifesta do direito comunitário¹⁰. Não obstante, o Court of Appeal negou provimento ao recurso no que se refere ao IVA sobre os «teacakes».

14. Com base nas observações da Comissão e nas conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas no processo C-62/00, a House of Lords, na qual corre agora os seus termos o processo principal, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça para decisão a título prejudicial as seguintes questões:

«1. Quando, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...] (quer antes quer depois da sua alteração, em 1992, pela Directiva 92/77[...]), um Estado-Membro manteve na sua legislação interna respeitante ao IVA uma isenção com reembolso do imposto pago a montante em relação a certos tipos de entregas de bens ou prestações de serviços, um [operador económico] que efectue esse tipo de prestações ou entregas [poderá invocar] um direito, [baseado] directamente [no direito comunitário, de ser] sujeito à taxa zero?

2. No caso de a resposta à [primeira] questão [...] ser negativa, quando, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...] (quer antes quer depois da sua alteração, em 1992, pela Directiva 92/77[...]), um Estado-Membro manteve na sua legislação interna respeitante ao IVA uma isenção com reembolso do imposto pago a montante em relação a certos tipos de entregas ou prestações mas [tiver interpretado] erradamente a sua legislação interna, daí resultando que certas entregas ou prestações [de serviços] que gozam de isenção com reembolso do imposto pago a montante segundo a sua legislação interna foram sujeitas a tributação à taxa normal, serão aplicáveis os princípios gerais do direito comunitário, incluindo o princípio da neutralidade fiscal, de modo a atribuir ao [operador económico] que efectue tais entregas ou prestações um direito à devolução das quantias [que lhe foram] erradamente cobradas?

3. No caso de a resposta à [primeira] questão [...] ou à [segunda] questão [...] ser afirmativa, serão, em princípio, aplicáveis os princípios do direito comunitário da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, com a consequência de que tais princípios [seriam] violados se ao [operador económico] em causa não [fosse] devolvida a totalidade da

10 — Conclusões de 24 de Janeiro de 2002 (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 44).

quantia erradamente tributada sobre as entregas ou prestações por ele efectuadas sempre que:

i) o [operador económico beneficiasse] de enriquecimento sem causa [no caso de] lhe ser devolvida a totalidade da quantia;

ii) a legislação interna [previsse] que o imposto pago em excesso não pode ser devolvido sempre que tal devolução conduza ao enriquecimento sem causa do [operador económico]; mas

iii) a legislação nacional não [contivesse] uma disposição idêntica à referida [no precedente travessão], aplicável aos pedidos de devolução apresentados por ‘credores de imposto’? (um ‘credor de imposto’ é um sujeito passivo que, num determinado período contabilístico, não [paga] IVA às autoridades nacionais competentes, recebendo, porém, destas um pagamento porque, durante aquele período, o montante do IVA que tem direito a deduzir excede o montante do IVA devido pelas entregas ou prestações por ele efectuadas.)

de] que a diferença de tratamento entre os [operadores] que pedem a devolução do imposto pago em excesso a jusante e os [operadores] que pedem a devolução de quantias adicionais através da dedução do IVA pago a montante (resultantes da liquidação em excesso do IVA a jusante) causou [um] prejuízo [...] ou [uma] desvantagem [financeira] aos primeiros e, se assim for, de que modo?

5. Se, na situação descrita na [terceira] questão [...], os princípios de direito comunitário da igualdade de tratamento e da [neutralidade] fiscal se aplicarem e, em consequência, estiverem a ser violados, o direito comunitário exige ou permite que um órgão jurisdicional nacional [ponha cobro à] diferença de tratamento, dando provimento ao pedido de um [operador económico] no sentido de obter a devolução do imposto pago em excesso de tal modo que para ele daí resulte um enriquecimento sem causa, ou exige ou permite a um órgão jurisdicional nacional que conceda uma qualquer outra forma de compensação (e, se assim for, qual)?»

4. A resposta à [terceira] questão [...] depende [da existência ou não de prova

15. No processo pendente no Tribunal de Justiça, tomaram posição a Marks & Spencer, a Irlanda, os Governos do Reino Unido e do Chipre, bem como a Comissão das Comunidades Europeias.

IV — Apreciação jurídica

período durante o qual não sujeitou os «teacakes» da Marks & Spencer à taxa zero.

A — *Observação preliminar*

- A Marks & Spencer podia repercutir o IVA sobre os seus clientes.

16. A Sexta Directiva aproximou consideravelmente a cobrança de IVA nos Estados-Membros. Contudo, as disposições da directiva não são exaustivas. Além das diversas alternativas possíveis aquando da transposição e as competências de definição concedidas aos Estados-Membros pela directiva, o seu artigo 28.º autoriza-os, em especial, a manterem transitoriamente determinadas normas excepcionais nacionais.

18. No essencial, é necessário clarificar a questão de saber se o facto de o Value Added Tax Act 1994 excluir o direito ao reembolso, nas circunstâncias do caso vertente, devido ao enriquecimento sem causa, e não o exclui, porém, noutros casos de correcção posterior da tributação (no caso dos *repayment traders*), está em conformidade com o direito comunitário. A terceira, quarta e quinta questões referem-se a esta problemática.

17. A este respeito, no processo principal, são pacíficas três observações:

- O regime jurídico interno relativo à aplicação da taxa zero com direito à dedução do IVA pago a montante sobre bens alimentares com a excepção de certos produtos de confeitaria está em conformidade com o artigo 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

19. Segundo a House of Lords, há que clarificar, de certo modo a título de questão prévia, se nos encontramos num domínio em que é aplicável o direito comunitário e em que este atribui determinados direitos ao sujeito passivo. A primeira e a segunda questões, que irei analisar conjuntamente, visam esta problemática.

B — *Quanto à primeira, segunda e terceira questões prejudiciais*

- A Administração Fiscal aplicou erradamente este regime entre 1973 e 1994,

20. No acórdão Marks & Spencer I, o Tribunal de Justiça sublinhou que os Estados-

-Membros não estão apenas obrigados a transpor correctamente uma directiva para o direito interno. Pelo contrário, os particulares podem invocar em juízo que as disposições nacionais de transposição de uma directiva sejam aplicadas de forma a atingir o resultado por ela prosseguido¹¹.

21. Na sequência de jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça acrescentou que o direito de obter o reembolso de imposições cobradas num Estado-Membro em violação das disposições do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos respectivos titulares pelas disposições comunitárias¹².

22. Os Estados-Membros intervenientes no presente processo defendem que o artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva quase excluiu do âmbito de aplicação da directiva as isenções nacionais. À semelhança do Court of Appeal, os Estados-Membros retiram da jurisprudência acima recordada as seguintes conclusões: uma vez que não existe qualquer direito de *fonte comunitária* relativo à aplicação da taxa zero, mas sim um direito com base na *legislação nacional* não harmonizada, não se verifica igualmente a

existência de qualquer direito de fonte comunitária ao reembolso de impostos indevidamente cobrados. Ao reembolso é apenas aplicável a legislação nacional que, neste caso, não deve ser apreciada à luz do direito comunitário.

23. Contudo, a meu ver é errada a premissa que considera que, nos casos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), não se está no âmbito de aplicação da directiva ou que esta não concede neste caso aos sujeitos passivos qualquer direito à aplicação da taxa zero e ao reembolso do imposto no caso de inaplicação errada.

— Aplicação do direito comunitário em matéria de normas excepcionais não harmonizadas

24. O artigo 1.º, n.º 1, da Primeira Directiva IVA¹³ já salientava que deveria ser

11 — Acórdão já referido na nota 9, n.º 27.

12 — Acórdão já referido na nota 9, n.º 30, que remete para os acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Barra (309/85, Colect., p. 355, n.º 17), de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 40), de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 23), e de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 84).

13 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3). A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1) substitui a Primeira Directiva IVA, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007. À semelhança do regime anterior, o seu artigo 1.º, n.º 1 dispõe o seguinte: «a presente directiva estabelece o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)».

implementado um sistema de imposto sobre o valor acrescentado, mesmo que as taxas e isenções de IVA não tivessem sido então harmonizadas ¹⁴:

«Os Estados-Membros substituirão o seu sistema actual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, definido no artigo 2.º»

25. Na verdade, o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado deixa ainda aos Estados-Membros uma grande margem de actuação e permite derrogações e disposições especiais. Assim, em especial, a taxa normal de IVA e a ou as taxas reduzidas não estão ainda completamente harmonizadas. Pelo contrário, os Estados-Membros podem fixar, por si próprios, estas taxas dentro de determinados limites. Se os Estados-Membros respeitarem estes limites de apreciação e exercerem estas derrogações, não abandonam, porém, o âmbito de aplicação da directiva.

14 — V., a este respeito, também o oitavo considerando que dispõe o seguinte: «Considerando que a substituição dos sistemas de impostos cumulativos em cascata em vigor na maior parte dos Estados-Membros pelo sistema de imposto sobre o valor acrescentado deve conduzir, ainda que as taxas e isenções não sejam harmonizadas ao mesmo tempo, a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, em cada país, mercadorias de um mesmo tipo estejam sujeitas à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição, e de que, nas trocas comerciais internacionais, seja conhecido o montante da carga fiscal que incide sobre as mercadorias, a fim de se poder efectuar uma exacta compensação dessa carga fiscal; considerando que é, portanto, oportuno prever, numa primeira fase, a adopção, por parte de todos os Estados-Membros, do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, sem a harmonização simultânea das taxas e das isenções».

26. Esta afirmação é igualmente válida à luz do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que permite que possam ser mantidas as isenções com reembolso do imposto pago no estágio anterior, e taxas reduzidas inferiores à taxa mínima estabelecida no n.º 3 do artigo 12.º em matéria de taxas reduzidas.

27. Esta disposição tem por objecto, designadamente, o *zero-rating* ¹⁵. Se estivesse apenas em causa permitir determinadas taxas particularmente reduzidas, a referência ao direito à dedução do IVA pago a montante não teria sido necessária. Com efeito, normalmente, o direito à dedução do IVA pago a montante, segundo a directiva, não é afectado se as operações a montante estiverem relacionadas com as operações a jusante às quais é aplicável uma taxa reduzida. Pelo contrário, não devia ser permitida uma derrogação só ao artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Directiva, mas também, ao mesmo tempo, ao artigo 17.º, n.º 2 que apenas permite a dedução do IVA pago a montante em relação a operações utilizadas para efeitos das *operações tributáveis* do sujeito passivo. Uma vez que, na aplicação da taxa zero, se pode falar, quando muito, em termos fictícios, de «operações tributáveis», foi necessária uma referência expressa no artigo 28.º, n.º 2, alínea a) de que

15 — V. proposta da Comissão, de 29 de Junho de 1973, para a Sexta Directiva do Conselho 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, *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 31. V., a respeito da incidência do *zero-rating*, as minhas conclusões de 4 de Maio de 2006, no processo Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Colect., p. I-6269, n.ºs 22 e 23).

também existe um direito à dedução do IVA pago a montante no caso de uma taxa reduzida (a zero).

28. Assim, mesmo que as disposições nacionais adoptadas em derrogação da directiva possam ser mantidas sob dois aspectos, isso não significa que as operações a que são aplicáveis estas isenções fiquem na sua totalidade excluídas do âmbito de aplicação da directiva. Pelo contrário, todas as disposições da directiva, assim como os princípios gerais de direito a ter em consideração pelos Estados-Membros na sua transposição e execução¹⁶, são igualmente aplicáveis a estas operações, desde que o artigo 28.º, n.º 2, alínea a) não permita qualquer derrogação.

29. Uma exclusão total do âmbito de aplicação da directiva das operações que são tributadas de acordo com uma norma excepcional, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), não é compatível com a redacção da disposição. Com efeito, como demonstra

a referência à derrogação ao artigo 12.º, n.º 3 na parte introdutória do artigo 28.º, n.º 2 e na alínea a), deveria ser apenas concedida uma dispensa relativamente aos requisitos essenciais estabelecidos na directiva. Além disso, seria contrário à exigência de interpretar as normas derogatórias estritamente¹⁷, que o artigo 28.º, n.º 2, alínea a) fosse entendido quase como uma excepção sectorial em relação a determinadas operações.

30. Como já observei nas minhas conclusões no processo Talacre Beach, esta afirmação é sustentada pelo aditamento inserido em 1992 no artigo 28.º, n.º 2, alínea a), segundo o qual as isenções admitidas de acordo com esta disposição devem estar em conformidade com o direito comunitário¹⁸. Porém, este aditamento acaba por ter apenas uma função esclarecedora. A vinculação ao direito comunitário (incluindo mesmo às restantes disposições da Sexta Directiva) verifica-se também independentemente dessa circunstância. Por conseguinte, tendo em conta os períodos a que se referem os pedidos de reembolso, não é igualmente necessário fazer distinções entre o período anterior e posterior à inserção do aditamento referido.

16 — V., quanto à tomada em consideração dos princípios gerais de direito, especialmente dos direitos fundamentais, na transposição e aplicação do direito comunitário: acórdãos de 25 de Novembro de 1986, Klensch e o. (201/85 e 202/85, Colect., p. 3477, n.ºs 8 a 10), de 13 de Julho de 1989, Wachauf, (5/88, Colect., p. 2609, n.º 19), de 18 de Junho de 1991, ERT (C-260/89, Colect., p. I-2925, n.ºs 42 e segs.), de 3 de Dezembro de 1998, Belgacodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 26), e de 27 de Abril de 2006, Comissão/Alemanha (C-441/02, Colect., p. I-3449, n.ºs 107 e 108.)

17 — V., a este respeito, as conclusões no processo Talacre Beach Caravan Sales (já referidas na nota 15, n.º 17, com outras referências). V. igualmente, quanto às isenções previstas no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, o acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental (C-240/05, Colect., p. I-11479, n.º 54).

18 — Já referido na nota 15, n.º 24.

31. O acórdão Comissão/França confirma igualmente este resultado. Neste processo, o Tribunal de Justiça apenas considerou admissível a manutenção, com base no artigo 28.º, n.º 2, alínea a), de uma taxa reduzida especial de 2,1% para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis, enquanto o fornecimento de especialidades farmacêuticas não reembolsáveis é onerado com uma taxa de 5,5%, se esta manutenção não violar o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA¹⁹. Portanto, o Tribunal de Justiça não ficou assim impedido de tomar em consideração este princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, pelo facto de a França ter mantido uma norma derogatória, de acordo com o artigo 28.º, n.º 2, alínea a).

32. O acórdão *Idéal Tourisme*²⁰ referido pelos Estados-Membros intervenientes não está em contradição com a opinião aqui exposta.

33. Nesse processo, uma empresa de transporte invocava a violação do princípio da igualdade, uma vez que as suas operações de transporte transfronteiriças intracomunitárias de passageiros estariam sujeitas ao IVA, enquanto o transporte aéreo de passageiros estava isento de IVA. A isenção do transporte aéreo, nos termos da legislação belga, apoiava-se no artigo 28.º, n.º 3, alínea 3, da Sexta Directiva que, durante o período

transitório, autoriza os Estados-Membros a continuarem a isentar de impostos determinadas operações que deveriam ser tributadas segundo a directiva.

34. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça afirmou que a Sexta Directiva apenas harmonizou parcialmente as legislações em matéria de IVA dos Estados-Membros²¹. Além disso, declarou que: «[...] na medida em que um Estado-Membro mantém essas disposições, não transpõe a Sexta Directiva e não viola, portanto, nem essa directiva nem os princípios gerais comunitários que os Estados-Membros devem respeitar, de acordo com o acórdão *Klensch* [²²] e o., já referido, ao transpor a regulamentação comunitária²³».

35. Atendendo ao contexto deste acórdão, entendo esta afirmação no sentido de que o Tribunal de Justiça não pretendia excluir qualquer aplicação das disposições comunitárias, sempre que normas derogatórias nacionais fossem aplicáveis a determinadas operações. Pelo contrário, a vinculação apenas está excluída *na medida em que* as disposições podem derogar o disposto pela directiva e, por isso, não podem ser consideradas como transposição da mesma. Transpondo este raciocínio para o caso vertente,

19 — Acórdão de 3 de Maio de 2001 (C-481/98, Colect., p. I-3369, n.º 21).

20 — Acórdão de 13 de Julho de 2000 (C-36/99, Colect., p. I-6049).

21 — Acórdão *Idéal Tourisme* (já referido na nota 20, n.º 37). V., igualmente, acórdão *Eurodental* (já referido na nota 17, n.ºs 50 e 51).

22 — Acórdão *Klensch* e o. (já referido na nota 16, n.º 9).

23 — Acórdão *Idéal Tourisme* (já referido na nota 20, n.º 38). V., igualmente, acórdão *Eurodental* (já referido na nota 17, n.º 52).

isso significa que: não se pode censurar o Reino Unido por tributar os bens alimentares a uma taxa inferior às taxas mínimas previstas no artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Com efeito, o artigo 28.º, n.º 2, alínea a) autoriza precisamente a *zero-rating*. Do mesmo modo, também não se deve contestar que, apesar da isenção de facto, a dedução do imposto pago a montante é possível.

acepção do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), permanece, quanto ao resto, vinculado à directiva e à observância dos princípios gerais de direito na sua transposição e aplicação. Resta ainda esclarecer se as disposições comunitárias atribuem ao particular um direito à aplicação da taxa de tributação correcta (ou à isenção).

36. De acordo com o acórdão *Idéal Tourisme*, um sujeito passivo deixa de poder invocar o princípio da igualdade de tratamento, quando a diferença de tratamento resulta da coexistência de disposições harmonizadas e não harmonizadas, portanto, quando resulta do sistema. Porém, essa circunstância não se verifica. Não está em questão que, no Reino Unido, os bens alimentares beneficiam de um tratamento fiscal mais favorável do que o aplicável às operações respeitantes a outros bens sujeitos às taxas mínimas previstas no artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Pelo contrário, apenas está em causa uma aplicação em si mesma coerente da norma derogatória nacional.

38. A *Marks & Spencer* procura deduzir esse direito do artigo 12.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o qual dispõe que a taxa aplicável às operações tributáveis é a taxa em vigor no momento em que o facto gerador ocorre. Esta argumentação não pode ser acolhida. Pelo contrário, a relevância desta disposição esgota-se, como claramente resulta da sua redacção, na fixação da referência temporal para a aplicação de uma determinada taxa de tributação.

— Disposições comunitárias relativas à aplicação de normas derogatórias nacionais

39. Contudo, os princípios gerais de direito a observar pelo Estado-Membro na transposição do direito comunitário e na execução de normas de transposição nacionais²⁴, impõem que uma taxa de imposto prevista na legislação nacional para determinadas operações seja também efectivamente aplicada às operações correspondentes.

37. Mesmo quando um Estado-Membro aplica uma norma derogatória nacional, na

24 — V., a este respeito, a jurisprudência já referida na nota 16.

40. Esta situação resulta, antes de mais, do princípio da legalidade da acção administrativa que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é um dos princípios jurídicos reconhecidos pelo direito comunitário²⁵. Assim, a Administração Fiscal está subordinada à lei e ao direito e não pode proceder a qualquer tributação incompatível com a lei. Além disso, seria igualmente contrário ao princípio da segurança jurídica que o sujeito passivo não pudesse ter a certeza de que uma operação seria tributada como está previsto na lei.

41. A questão de saber se uma aplicação incorrecta das disposições nacionais relativas ao IVA constitui, além disso, uma violação dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade, depende do caso concreto. O princípio da igualdade de tratamento, que, no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, encontrou uma expressão particular no princípio da neutralidade fiscal²⁶, exige que operações idênticas sejam igualmente submetidas à mesma taxa de tributação²⁷. Estes princípios fundamentais seriam afectados, se a Administração Fiscal tributasse o fornecimento dos «teacakes» da Marks & Spencer à taxa normal, aplicando, porém,

a produtos semelhantes de outros fornecedores a taxa zero prevista na lei.

42. O fundamento comunitário deste direito não se opõe a que uma norma excepcional nacional, e não a Sexta Directiva em si mesma, fixe concretamente a taxa de tributação aplicável. De facto, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma directiva devem ser incondicionais e suficientemente precisas de modo que o particular possa invocá-las²⁸. Contudo, a referência à Sexta Directiva e aos princípios jurídicos a observar na sua execução não pode, por isso, tornar-se ineficaz pelo facto de a directiva conceder aos Estados-Membros uma margem de discricionariedade para a fixação da taxa de tributação²⁹. Caso contrário, o efeito da directiva seria consideravelmente reduzido. Na verdade, a directiva não só permite aos Estados-Membros fixar a taxa de tributação no caso das isenções previstas no artigo 28.º, n.º 2, como também não harmoniza totalmente as taxas de tributação. Pelo contrário, com base na directiva em conjugação com os princípios gerais de direito visados nos n.ºs 40 e 41, o particular pode invocar que o

25 — V. acórdão de 22 de Junho de 2006, Bélgica e Forum 187 (C-182/03 e C-217/03, Colect., p. I-5479, n.º 69).

26 — V., quanto à relação dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade, o acórdão de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 e C-444/04, Colect., p. I-3617, n.º 35).

27 — Acórdão Comissão/França (já referido na nota 19, n.º 22); v., em geral, sobre o princípio da neutralidade fiscal, os acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.ºs 19 e 20), de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.º 24), de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 54), e de 28 de Junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e o. (C-363/05, Colect., p. I-5517, n.º 46).

28 — Acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 25), de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 51), Linneweber e Akritidis (já referido na nota 27, n.º 33), e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e o. (já referido na nota 27, n.º 58).

29 — V., neste sentido, relativamente aos poderes discricionários dos Estados-Membros para a definição de entidades isentas de imposto: acórdão de 6 de Novembro de 2003, Dornier (C-45/01, Colect., p. I-12911, n.º 81). V., além disso, o acórdão JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e o. (já referido na nota 27, n.ºs 60 e 61).

Estado-Membro sujeite efectivamente uma operação à taxa de tributação que ele próprio fixou no exercício do seu poder discricionário para operações dessa natureza.

ao configurar o direito de reembolso está igualmente vinculado aos princípios gerais de direito a observar na transposição e execução do direito comunitário.

43. Se um Estado-Membro permitiu erradamente a aplicação de uma norma derogatória nacional a determinadas operações, então, a cobrança de imposto daí resultante viola, consequentemente, não só a legislação fiscal nacional, mas também o direito comunitário.

45. Por conseguinte, deve responder-se do seguinte modo às duas primeiras questões prejudiciais:

— Consequências da aplicação errada de uma norma derogatória nacional

44. Neste caso, o Estado-Membro em causa está, em princípio, obrigado, por força do direito comunitário, a restituir os montantes cobrados. Com efeito, como foi referido anteriormente, o direito de obter o reembolso de imposições cobradas num Estado-Membro em violação das disposições do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos respectivos titulares pelas disposições comunitárias³⁰. O reembolso do imposto elimina, *a posteriori*, as consequências da violação e contribui para uma tributação conforme ao direito comunitário. Por conseguinte, o Estado-Membro

Quando, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (quer antes quer depois da sua alteração pela Directiva 92/77 um Estado-Membro manteve na sua legislação interna uma isenção com reembolso do imposto pago a montante em relação a certas entregas de bens ou prestações de serviços, um operador económico, com base na directiva, em conjugação com os princípios gerais de direito a aplicar na sua execução, em particular, os princípios fundamentais e os princípios da legalidade da acção administrativa e da segurança jurídica, tem direito à aplicação correcta dessa disposição.

Se, nesse caso, a Administração Fiscal interpretou erradamente a legislação interna, daí resultando que certas prestações ou entregas que gozam de isenção com reembolso do imposto pago a montante segundo a sua legislação interna foram sujeitas a tributação à taxa normal, então, o direito comunitário

30 — V. a jurisprudência constante já referida na nota 12.

atribui, em princípio, a esse operador económico o direito ao reembolso dos impostos erradamente cobrados. Ao configurar este direito devem ser observados os princípios gerais do direito comunitário, incluindo os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal.

do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária³¹.

C — Quanto à terceira, quarta e quinta questões prejudiciais

46. Com a terceira, quarta e quinta questões prejudiciais, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio procura, no essencial, saber em que condições o Estado-Membro pode opor ao direito ao reembolso do imposto a excepção de enriquecimento sem causa.

47. Não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que o reembolso pode ser obtido, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis

48. A este respeito, o Tribunal de Justiça reconheceu, em princípio, que a legislação nacional pode excluir o reembolso na medida em que este tenha como consequência um enriquecimento sem causa do sujeito passivo, por o encargo fiscal ter sido comprovadamente repercutido sobre um terceiro³².

49. Uma vez que, no caso destas disposições, estão em causa excepções ao princípio do reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça impôs requisitos rigorosos para provar o enriquecimento³³. Assim, no caso de impostos indirectos, não se pode presumir, sem mais, que estes foram efectivamente repercutidos

31 — Acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12), Marks & Spencer I (já referido na nota 9, n.º 39), de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World e o. (C-147/01, Colect., p. I-11365, n.º 103), e de 15 de Março de 2007, Reemtsma (C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 37).

32 — V., a este respeito, acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, Just (68/79, Recueil, p. 501, n.º 26), San Giorgio (já referido na nota 31, n.º 13), de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o. (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 23), de 21 de Setembro de 2000, Michailidis (C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 31), e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 31, n.º 94).

33 — Para um resumo: acórdão Weber's Wine World e o. (já referido na nota 31, n.º 94 e segs.).

sobre os consumidores³⁴. A questão de saber se a repercussão neutraliza efectivamente os efeitos económicos da tributação sobre o sujeito passivo e o reembolso do imposto conduz, consequentemente, ao enriquecimento, depende, além disso, de numerosos factores que devem ser clarificados mediante análises económicas³⁵.

50. Segundo o exposto pelo Governo do Reino Unido na audiência, os órgãos jurisdicionais perante os quais foi intentado o processo principal exigiram relativamente a esta questão uma prova exaustiva. Assim, para efeitos do pedido de decisão prejudicial pode ser dado como provado que o reembolso integral do imposto conduziria ao enriquecimento sem causa da Marks & Spencer.

51. Consequentemente, o princípio da efectividade não se opõe à recusa do reembolso do imposto. Não se verifica igualmente a existência de quaisquer indícios de violação do princípio da equivalência. Em todo o caso, isto aplica-se quando este princípio é entendido na sua definição actual, ou seja, no sentido de que proíbe o tratamento menos

favorável dos pedidos de reembolso do imposto fundados no direito comunitário do que o dos pedidos puramente nacionais³⁶.

52. No entanto, a legislação nacional apenas previa a excepção de enriquecimento, no período relevante, se o sujeito passivo que invoca o reembolso tivesse pago o imposto a jusante num período de tributação, ou seja, não dispunha de um direito à dedução do imposto pago a montante suficientemente elevado para deduzir integralmente o imposto pago. No caso dos denominados *repayment traders*, o direito ao reembolso do imposto (mais elevado) em consequência de uma correcção do regime fiscal relativo às operações a jusante não podia ser limitado através da excepção de enriquecimento.

53. Na opinião da Marks & Spencer, esta diferente forma de configurar as hipóteses de reembolso viola os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal.

54. No acórdão Marks & Spencer I, o Tribunal de Justiça já reconheceu que, ao

34 — Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1988, Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. I-1099, n.º 17), Weber's Wine World e o. (já referido na nota 31, n.º 96), e Comateb e o. (já referido na nota 32, n.º 25).

35 — V. acórdãos Bianco e Girard (já referido na nota 34, n.º 20), Comateb e o. (já referido na nota 32, n.ºs 29 e segs.), Michailidis (já referido na nota 32, n.ºs 34 e 35), e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 31, n.ºs 97 e segs.).

36 — No entanto, poder-se-ia questionar se este princípio não impõe já a igualdade de tratamento entre todos os pedidos de reembolso baseados no direito comunitário. Contudo, esta reflexão pode, por enquanto, ficar em aberto, uma vez que os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal devem, de qualquer modo, ser observados (v., a este respeito, os n.ºs 56 e segs.).

configurarem as disposições relativas ao reembolso no âmbito de aplicação do direito comunitário em matéria dos princípios da equivalência e da efectividade, os Estados-Membros devem igualmente observar, além disso, os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária³⁷. Isto inclui, nomeadamente, a vinculação ao princípio da igualdade de tratamento e — em matéria de imposto — ao princípio da neutralidade fiscal, que começarei por abordar.

como *repayment traders*. Estes reembolsos referiam-se a uma correcção do tratamento fiscal dado a outros produtos que não os «teacakes» (água mineral e sumo de fruta). A respeito da empresa Tesco, não foi contestado que o pagamento conduziria a um enriquecimento sem causa, pelo facto de o imposto ter sido repercutido sobre os clientes.

55. Porém, a título preliminar, gostaria ainda de referir relativamente à matéria de facto o seguinte:

— Princípio da neutralidade fiscal

— Nem o despacho de reenvio, nem as alegações dos interessados perante o Tribunal de Justiça permitem concluir que um outro operador económico que não a Marks & Spencer requereu ou recebeu o reembolso do IVA, por ter vendido «teacakes» classificados originariamente de forma errada como produtos de confeitaria.

56. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça concluiu com base no princípio da neutralidade fiscal que, no interior do mesmo país, mercadorias semelhantes devem suportar a mesma carga fiscal, qualquer que seja a extensão do circuito de produção e de distribuição³⁸. A neutralidade neste sentido é assegurada através do direito à dedução do imposto pago a montante. Esta implica que todos os intermediários sejam inteiramente desonerados do ónus do IVA e que o consumidor seja, finalmente, onerado com um imposto exactamente proporcional ao valor da entrega do bem ou da prestação do serviço.

— A empresa de venda a retalho Tesco recebeu, segundo as indicações da Marks & Spencer, que o Governo do Reino Unido não pôde, no entanto, confirmar na audiência, reembolsos de impostos

57. Posteriormente, o Tribunal de Justiça deduziu, em termos gerais, do princípio da

37 — Acórdão Marks & Spencer I (já referido na nota 9, n.º 44). Naquele processo, deveria ser observado o princípio da protecção da confiança.

38 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 19), de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 20), e de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 34).

neutralidade fiscal que mercadorias semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, [devem ser] tratadas de maneira [igual] do ponto de vista do IVA³⁹. Esta faceta do princípio da neutralidade desempenhou um papel significativo na jurisprudência actual, particularmente, na determinação das operações tributáveis e na interpretação dos termos das isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva.

58. Em outras decisões, o Tribunal de Justiça concluiu igualmente que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a que os operadores económicos que efectuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA⁴⁰. Apesar de a igualdade de tratamento dos diferentes operadores económicos adquirir aqui uma maior ênfase, entendo esta observação, apesar disso, no sentido de que um tratamento diferenciado dos diferentes operadores económicos é inadmissível precisamente em relação às suas operações idênticas.

59. Finalmente, o Tribunal de Justiça observou que o princípio da neutralidade fiscal inclui o princípio da eliminação das

distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA. Portanto, a distorção é demonstrada quando se constata que as prestações de serviço estão em concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA⁴¹.

60. Desta definição do princípio da neutralidade resulta, no caso vertente, que é inadmissível aplicar um tratamento fiscal diferente a fornecimentos de «teacakes» (semelhantes). As disposições relativas ao reembolso do imposto também não podem conduzir posteriormente a um tratamento diferenciado das entregas de produtos semelhantes.

61. Pelo contrário, o princípio da neutralidade não abrange o tratamento geral desigual de diferentes operadores económicos que não têm qualquer relação com a tributação de operações idênticas, mas que estão antes ligados por outras características. Consequentemente, o facto de a empresa Tesco ter, eventualmente, recebido o reembolso do imposto em relação a outros bens, apesar de os impostos terem sido repercutidos sobre terceiros, é irrelevante para a aplicação do princípio da neutralidade.

62. A violação do princípio da neutralidade fica provada se ao fornecimento de

39 — Acórdãos Comissão/França (já referido na nota 19, n.º 22), Gregg (já referido na nota 27, n.º 19 e 20), Linneweber e Akritidis (já referido na nota 27, n.º 24), Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 27, n.º 54), e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e o. (já referido na nota 27, n.º 46).

40 — Acórdãos de 16 de Setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, Colect., p. I-8379, n.ºs 23 e 24), assim como de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans (C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 39), e de 4 de Maio de 2006, Abbey National (C-169/04, Colect., p. I-4027, n.º 56).

41 — Acórdão JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e o. (já referido na nota 27, n.º 47), com outras referências.

«teacakes» efectuado por outros operadores económicos foi aplicado, desde o princípio, a *zero-rating*, enquanto os fornecimentos correspondentes efectuados pela Marks & Spencer foram tributados à taxa normal. Além disso, a violação fica demonstrada se outros operadores económicos, ao contrário da Marks & Spencer, receberam posteriormente, em consequência da reavaliação das respectivas entregas, o reembolso do IVA sem ter sido tida em consideração a excepção de enriquecimento. Não é necessário apresentar uma desvantagem económica mais ampla. O tratamento fiscal diferenciado relativamente a operações idênticas constitui um indício, nomeadamente, de uma distorção na concorrência.

63. Uma vez que só a Administração Fiscal dispõe de todas as informações necessárias para demonstrar, de forma conclusiva, uma violação do princípio da neutralidade através de uma determinada prática administrativa, apenas se pode impor ao sujeito passivo um ónus da prova limitado. De uma forma geral, seria suficiente que o interessado designasse outros operadores económicos que fornecem produtos semelhantes que, eventualmente, tivessem beneficiado de um tratamento fiscal mais favorável. Em seguida, compete à Administração fornecer as informações relativas à sua tributação efectiva.

os Estados-Membros têm igualmente de observar o princípio da igualdade de tratamento, que exige que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objectivamente justificado⁴².

65. O Governo do Reino Unido não contesta que até à alteração da lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, em 2005, existiam, em relação à excepção de enriquecimento, disposições distintas relativamente aos *repayment traders* e aos *payment traders*. Contudo, considera que os direitos a reembolso em cada uma das situações não são comparáveis.

66. Contudo, tal como a Comissão e a Marks & Spencer, não vejo qualquer diferença que seja decisiva para a aplicação ou não aplicação da excepção de enriquecimento.

— Princípio da igualdade de tratamento

64. Na execução da Sexta Directiva IVA, além do princípio da neutralidade fiscal,

67. Em ambos os casos, o preço do bem entregue inclui inicialmente o IVA. O

42 — V., nomeadamente, acórdãos de 18 de Maio de 1994, Codorniu/Conselho (C-309/89, Colect., p. I-1853, n.º 26), de 17 de Julho de 1997, National Farmers' Union e o. (C-354/95, Colect., p. I-4559, n.º 61), e de 6 de Outubro de 2005, MyTravel (C-291/03, Colect., p. I-8477, n.º 44).

comprador paga a quantia total ao sujeito passivo. Tanto um *repayment trader*, como um *payment trader* ajustam o imposto a pagar ao fisco mediante com o direito ao reembolso do imposto pago a montante. No caso do *repayment trader*, há aqui lugar a um saldo a favor do sujeito passivo; este possui um direito ao reembolso contra o fisco. No outro caso, existe um saldo a favor do fisco que o sujeito passivo deve pagar.

68. Se se demonstrar, posteriormente, que para determinadas operações não é aplicável a taxa normal, mas sim a taxa zero (*zero-rating*), então reduz-se uma das rubricas a compensar. No caso de um *repayment trader*, esta circunstância conduz a um aumento do saldo a seu favor; na situação de um *payment trader*, conduz a uma diminuição do saldo a favor do fisco. Em ambos os casos, para a correcção é necessário o reembolso por parte do fisco ao sujeito passivo que pode conduzir, em cada caso, a um enriquecimento sem causa, se o imposto relativo à operação a jusante em causa tiver sido integralmente repercutido sobre os clientes e nenhuma das outras desvantagens económicas excluírem igualmente um enriquecimento.

69. Assim, uma vez que as situações dos credores e dos devedores de imposto, tendo em consideração o enriquecimento, são idênticas, o princípio da igualdade de tratamento impõe também a aplicação, de igual modo, da excepção de enriquecimento aos respectivos

pedidos de reembolso. Porém, segundo a legislação do Reino Unido, tal não se verificou até à alteração da situação jurídica, em 2005.

70. A intervenção do legislador leva a considerar desde logo que existia anteriormente, de forma manifesta, um tratamento desigual relativamente a situações semelhantes. Se as situações não fossem efectivamente semelhantes, o legislador não teria podido estender a excepção de enriquecimento, segundo a section 80, n.º 3, da Lei de 2005 sobre o IVA ao caso dos *repayment traders*.

71. A este respeito, o tratamento desigual até então verificado é tanto menos compreensível, quanto a questão de saber se um sujeito passivo, num período de tributação, se encontra numa ou noutra situação depende de diversas circunstâncias e de factores variáveis a qualquer momento, como a composição da gama de produtos, a realização de investimentos, etc.

— Eliminação das infracções aos princípios da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento

72. Importa recordar, em primeiro lugar, que cabe aos tribunais nacionais encarregados de

aplicar, no quadro das suas competências, as disposições do direito comunitário garantir a plena eficácia destas normas e proteger os direitos que as mesmas conferem aos particulares⁴³. A este respeito, o primado do direito comunitário exige que não se aplique uma norma de direito interno contrária a uma norma de direito comunitário, seja ela anterior ou posterior a esta última⁴⁴.

restabeleçam a igualdade de tratamento, o respeito do princípio da igualdade só pode ser assegurado pela concessão, às pessoas da categoria desfavorecida, das mesmas vantagens de que beneficiam as pessoas da categoria privilegiada. Em tal hipótese, o juiz nacional deve afastar toda e qualquer disposição nacional discriminatória, não tendo de pedir ou aguardar a sua eliminação prévia pelo legislador, e aplicar aos membros do grupo desfavorecido o mesmo regime de que beneficiam as pessoas da outra categoria⁴⁶.

73. Com efeito, um Estado-Membro dispõe de opção relativamente à forma de eliminar para futuro uma violação do princípio da igualdade de tratamento. Em princípio, pode suprimir o encargo em relação a uma categoria ou estendê-lo, de igual modo, a uma outra. A extensão retroactiva do encargo seria provavelmente contrária, em regra, ao princípio da protecção da confiança legítima⁴⁵.

75. Daqui resulta que a excepção do enriquecimento não é oponível à Marks & Spencer enquanto esta violar o princípio da igualdade de tratamento.

74. Por outro lado, como o Tribunal reiteradamente decidiu em casos de discriminações contrárias ao direito comunitário, enquanto não forem adoptadas medidas que

76. De facto, ninguém pode alcançar a igualdade na ilegalidade⁴⁷. Assim, por exemplo, no contexto das disposições em matéria de auxílios de Estado, o Tribunal de Justiça decidiu que os devedores de um imposto não podem alegar que a isenção de que beneficiam outras

43 — V., designadamente, acórdãos de 9 de Março de 1978, Simmenthal (106/77, Colect., p. 243, n.º 16), de 19 de Junho de 1990, Factortame (C-213/89, Colect., p. I-2433, n.º 19), de 20 de Setembro de 2001, Courage e Crehan (C-453/99, Colect., p. I-6297, n.º 25) e de 13 de Julho de 2006, Manfredi e o. (C-295/04 a C-298/04, Colect., p. I-6619, n.º 89).

44 — V., designadamente, acórdãos de 9 de Setembro de 2003, CIF (C-198/01, Colect., p. I-8055, n.º 48) e Manfredi e o. (já referido na nota 43, n.º 39).

45 — V. acórdãos de 8 de Junho de 2000, Schlossstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279, n.ºs 44 e 47), e Marks & Spencer I (já referido na nota 9, n.ºs 45 e 46).

46 — Acórdão de 21 de Junho de 2007, Jonkmann (C-231/06 a C-233/06, Colect., p. I-5149, n.º 39), com remissão para os acórdãos de 28 de Setembro de 1994, Avdel Systems, (C-408/92, Colect., p. I-4435, n.ºs 16 e 17), de 12 de Dezembro de 2002, Rodríguez Caballero (C-442/00, Colect., p. I-11915, n.ºs 42 e 43), e de 7 de Setembro de 2006, Cordero Alonso (C-81/05, Colect., p. I-7569, n.ºs 45 e 46).

47 — V. acórdãos de 9 de Outubro de 1984, Witte/Parlamento (188/83, Recueil, p. 3465, n.º 15), e de 4 de Julho de 1985, Williams/Tribunal de Contas (134/84, Recueil, p. 2225, n.º 14).

empresas constitui um auxílio de Estado para não pagarem o referido imposto; a extensão do círculo dos potenciais beneficiários a outras empresas não eliminaria os efeitos de um auxílio ilegalmente concedido, aumentando, antes, esses efeitos⁴⁸.

78. Em especial, na audiência, a Marks & Spencer salientou que a recusa em reembolsá-la conduziria, por sua vez, a um enriquecimento sem causa, designadamente do fisco. Com efeito, o reembolso caberia aos clientes da Marks & Spencer a quem, em última análise, o IVA teria sido indevidamente cobrado. O Reino Unido opôs a esta circunstância o facto de o Estado destinar as receitas fiscais indevidamente cobradas, em todo o caso, a fins de utilidade pública, de modo que, de facto, também beneficiariam os clientes da Marks & Spencer.

77. Contudo, segundo jurisprudência consagrada, não existe qualquer obrigação de os Estados-Membros excluírem o reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário, na medida em que o reembolso conduziria a um enriquecimento sem causa. Pelo contrário, de acordo com a jurisprudência, o reembolso deve ser a regra que *pode* ser derogada a fim de evitar o enriquecimento sem causa⁴⁹. Consequentemente, não é ilegal que uma disposição nacional permita o reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário sem ser limitado pela excepção de enriquecimento, como era manifestamente o caso no Reino Unido até 2005 em relação aos *repayment traders*. A eliminação da desigualdade de tratamento mediante a suspensão da excepção de enriquecimento em relação aos *repayment traders* não estabelece, portanto, qualquer «igualdade na ilegalidade».

79. Neste contexto, importa recordar que um Estado-Membro não pode, em princípio, invocar a sua violação do direito comunitário para daí retirar vantagens⁵⁰. Por outro lado, se o Tribunal de Justiça devesse apreciar quem, o Estado ou a Marks & Spencer, compensaria mais razoavelmente e de uma maneira mais útil os clientes da Marks & Spencer das receitas cobradas indevidamente, isso levaria longe de mais.

48 — Acórdãos de 15 de Junho de 2006, *Air liquide Industries Bélgica* (C-393/04 e C-41/05, Colect., p. I-5293, n.ºs 43 e 45), e de 5 de Outubro de 2006, *Transalpine Ölleitung* (C-368/04, Colect., p. I-9957, n.ºs 49 e 50).

49 — V. *supra*, n.ºs 48 e 49 e a jurisprudência aí referida.

50 — V., neste sentido, acórdãos de 5 de Abril de 1979, *Ratti* (148/78, Recueil, p. 1629, n.º 22), *Becker* (já referido na nota 28, n.º 24), de 26 de Fevereiro de 1986, *Marshall* (152/84, Colect., p. 723, n.º 49), e de 14 de Julho de 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, Colect., p. I-3325, n.ºs 22 e 23).

V — Conclusão

80. Pelo exposto, proponho as seguintes respostas às questões prejudiciais:

1. Quando um Estado-Membro, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, 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 (quer antes quer depois da sua alteração através da Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992), tiver mantido na sua legislação interna respeitante ao IVA uma isenção com reembolso do imposto pago a montante em relação a certas entregas de bens ou a prestações de serviços, um operador económico tem direito, com base na directiva, em conjugação com os princípios gerais de direito aplicáveis na sua execução, em particular, com os princípios da igualdade, da neutralidade, da legalidade da acção administrativa e da segurança jurídica, a uma aplicação correcta desta disposição.

Se, em tal caso, a Administração Fiscal tiver interpretado erradamente a legislação interna, daí resultando que certas prestações ou entregas que gozam de isenção com reembolso do imposto pago a montante segundo a sua legislação interna foram sujeitas à tributação à taxa normal, então, o direito comunitário atribui, em princípio, ao operador económico o direito ao reembolso dos impostos erradamente cobrados. Ao configurar este direito, devem ser observados os princípios gerais do direito comunitário, incluindo os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal.

2. Em princípio, a directiva não se opõe a uma legislação interna que exclua o reembolso do IVA cobrado em violação do direito comunitário na medida em que tal reembolso pudesse conduzir ao enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Contudo, é contrário ao princípio da igualdade de tratamento aplicável na execução da directiva, que a excepção do enriquecimento apenas seja aplicada a sujeitos passivos que, num período fiscal, tenham pago IVA, e não aos sujeitos passivos cujo direito à dedução do imposto pago a montante exceda o montante de IVA pago relativo às suas operações a jusante (*repayment traders*).

Cabe aos tribunais nacionais encarregados de aplicar, no quadro das suas competências, as disposições do direito comunitário garantir a plena eficácia destas normas e proteger os direitos que as mesmas conferem aos particulares, ao mesmo tempo que têm a obrigação de não aplicar uma norma de direito interno contrária ao princípio da igualdade de tratamento.