Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

3 de setembro de 2014*

«Reenvio prejudicial — IVA — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo — Efeito direto — Redução do valor tributável — Realização de duas operações a respeito dos mesmos bens — Fornecimento de bens — Veículos vendidos em sistema de locação financeira, recuperados e revendidos em hasta pública — Abuso do direito»

No processo C-589/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), por decisão de 10 de dezembro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de dezembro de 2012, no processo

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

GMAC UK plc,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de Secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J-C. Bonichot e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 5 de dezembro de 2013,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da GMAC UK plc, por R. Cordara, QC,

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. Beeko, na qualidade de agente, assistida por K. Lasok, QC,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, A. Cordewener e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: inglês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») à GMAC UK plc (a seguir «GMAC») a respeito do montante tributável de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») para fornecimentos realizados pela GMAC em execução de contratos de locação financeira de veículos a motor.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva, relativo à matéria coletável no território do país, prevê:

«1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços […], 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;

[…]».

4 O artigo 11.º, C, da Sexta Diretiva, relativo a disposições diversas, dispunha, no seu n.º 1:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

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

Direito do Reino Unido

5 Resulta da decisão de reenvio que a legislação que transpôs o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva continha duas séries de disposições. A primeira era aplicável em caso de redução da contrapartida e a segunda, que conferia um desagravamento, isto é, um desagravamento por crédito malparado, era aplicável em caso de não pagamento total ou parcial.

Disposições nacionais relativas à redução da contrapartida

6 Estas disposições figuravam, a partir do ano de 1995, na regra 38, lida em conjugação com a regra 24, do Regulamento de 1995 relativo à contabilidade e registo do IVA (VAT Regulations 1995). Previam que, em caso de diminuição da contrapartida num fornecimento que incluísse um montante de IVA, o sujeito passivo devia ajustar a sua conta de IVA através da inscrição do montante do IVA como

entrada negativa. Para este efeito, uma diminuição da contrapartida só era reconhecida caso fosse demonstrada por nota de crédito ou outro documento de efeito semelhante. Estiveram em vigor regras equivalentes durante o período de 1990 a 1995.

Disposições nacionais relativas ao crédito malparado

7 Para os fornecimentos realizados entre 2 de outubro de 1978 e 26 de julho de 1990, o desagravamento fiscal por crédito malparado era aplicável nos termos do «antigo sistema». Para os fornecimentos realizados entre 1 de abril de 1989 e 19 de março de 1997, os pedidos de desagravamento podiam ser apresentados ao abrigo do «novo sistema». Durante o período de sobreposição, ou seja, entre 1 de abril de 1989 e 26 de julho de 1990, o pedido podia ser feito ao abrigo de qualquer um dos sistemas.

– Antigo sistema

8 O antigo sistema foi estabelecido pela section 12 da Lei das Finanças de 1978 (Finance Act 1978) e retomado na section 22 da Lei relativa ao IVA de 1983 (Value Added Tax Act 1983, a seguir «VATA 1983»).

9 A section 22 da VATA 1983 dispõe:

«(1) Quando:

(a) uma pessoa tenha fornecido bens ou serviços mediante contrapartida monetária pelos quais tenha contabilizado e pagado imposto, e

(b) a pessoa responsável pelo pagamento do remanescente da contrapartida se torne insolvente,

nesse caso, sem prejuízo da subsection (2) e das disposições da subsection (3), a primeira pessoa terá o direito a apresentar aos Commissioners um pedido de reembolso do montante do imposto relativo ao remanescente em dívida.

(2) Nenhuma pessoa terá direito a reembolso nos termos da presente section, a menos que:

(a) demonstre o montante do crédito no processo de insolvência e que o montante assim determinado corresponda ao saldo da contrapartida, subtraído do montante do seu pedido;

(b) o valor do fornecimento não exceda o seu valor em mercado aberto; e que

(c) tratando-se de um fornecimento de mercadorias, a sua propriedade não tenha sido transferida para o respetivo destinatário […]»

10 Conforme resulta da decisão de reenvio, por força da section 22 da VATA 1983, uma pessoa era considerada insolvente, para efeitos dessa section, caso tivesse declarado falência ou se o tribunal tivesse proferido despacho relativo à liquidação do seu património no âmbito da falência. Uma sociedade era insolvente caso fosse objeto de liquidação voluntária ou coerciva e «em circunstâncias em que não [pudesse] pagar as suas dívidas».

– Novo sistema

11 A section 11 da Lei das Finanças de 1990 (Finance Act 1990) estabeleceu o novo sistema e revogou o antigo relativamente aos fornecimentos posteriores a 26 de julho de 1990.

12 O novo sistema é aplicável a fornecimentos posteriores a 1 de abril de 1989. Foi retomado na section 36 da Lei sobre o IVA de 1994 (Value Added Tax Act 1994), com a seguinte redação:

«(1) A subsection (2) é aplicável quando:

(a) uma pessoa tenha fornecido bens ou serviços mediante uma contrapartida monetária pelos quais tenha contabilizado e pagado imposto;

(b) a totalidade ou parte da contrapartida pelo fornecimento tenha sido anulada na sua contabilidade como crédito incobrável; e

(c) tenha decorrido um período […] de seis meses [em vez do período de dois anos nas disposições da section 11 da Lei das Finanças de 1990] (a contar da data do fornecimento).

(2) sem prejuízo das disposições seguintes da presente section e das regras delas decorrentes, uma pessoa tem o direito a apresentar aos Commissioners um pedido de reembolso do montante do IVA referente ao remanescente da dívida.

[…]

(4) Nenhuma pessoa terá direito a reembolso nos termos da subsection (2), a menos que:

a) o valor do fornecimento não exceda o seu valor normal, e

b) tratando-se de um fornecimento de mercadorias, a sua propriedade não tenha sido transferida para o respetivo destinatário ou para alguém que goze de um direito que lhe tenha sido conferido por, através ou para essa pessoa.

[…]»

Decreto de 1992 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado sobre veículos

13 O Reino Unido da Grã-Bretanha e da irlanda do Norte admitia deduções ao IVA sobre a venda de veículos usados em condições substancialmente idênticas às das suas legislações posteriores, incluindo o Decreto de 1992 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado sobre veículos [Value Added Tax (Cars) order 1992, a seguir «Cars Order»].

14 Em conformidade com a regra 8 do Cars Order, quando um concessionário automóvel vendia um veículo usado, o IVA devia ser faturado sobre uma base tributável num montante igual à margem do concessionário.

15 Todavia, a regra 4 do Cars Order previa um tratamento específico em caso de revenda de veículos recuperados pelo vendedor:

«(1) Nenhuma das seguintes transações deve ser considerada um fornecimento de bens ou de serviços:

(a) a transmissão de um automóvel usado por uma pessoa que o tenha recuperado nos termos de um contrato de locação financeira, quando o automóvel se encontre nas mesmas condições em que estava quando foi recuperado […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A GMAC é uma sociedade sujeita a IVA que se dedica, designadamente, à venda a prestações de veículos a motor.

17 No âmbito dessas vendas, um consumidor escolhe um veículo junto de um concessionário e pede-lhe a concessão de um financiamento privado. É então encaminhado para sociedades de locação financeira, como a GMAC. Assim que haja acordo entre as três partes, o concessionário vende o automóvel à sociedade de locação financeira, a qual, seguidamente, o fornece ao consumidor final nos termos do «contrato de locação financeira».

18 A venda destes veículos por parte dos concessionários automóveis à GMAC estava sujeita a IVA à taxa normal. O fornecimento dos veículos por parte da GMAC aos clientes finais, nos termos de contratos de locação financeira, estava, também ele, sujeito a IVA à taxa normal. Em caso de incumprimento por parte do locatário, a GMAC podia recuperar o veículo e vendê-lo em hasta pública. O produto da venda era imputado ao montante das mensalidades devidas pelo locatário financeiro.

19 O fornecimento de um veículo a motor no âmbito de um contrato de locação financeira era considerado, para efeitos de IVA, um fornecimento de mercadorias. O IVA tornava-se exigível com o fornecimento do veículo por parte da GMAC aos clientes finais sobre o montante total devido, com exclusão dos encargos financeiros. Caso este veículo fosse em seguida recuperado e vendido em hasta pública, nos termos, designadamente, da regra 4 do Cars Order, a referida venda em hasta pública não era considerada um fornecimento de mercadorias nem uma prestação de serviços.

20 Os Commissioners sempre tinham admitido que, em caso de rescisão por mútuo acordo de um contrato de locação financeira relativo a um veículo a motor que implicasse a revenda do mesmo, se aplicava a regra 38 do VAT Regulations 1995, devendo consequentemente considerar-se que a GMAC havia efetuado a operação de locação financeira em troca de uma contrapartida reduzida ao montante do produto da revenda. Todavia, até à decisão da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), no processo C&E Commissioners v GMAC (2004), os Commissioners não tinham admitido que se aplicava o mesmo sistema quando o locatário financeiro estivesse em incumprimento e o veículo fosse recuperado e revendido em hasta pública pela GMAC.

21 Após esta decisão, a regra 38 do VAT Regulations 1995 aplica-se igualmente em caso de incumprimento do locatário financeiro e de revenda em hasta pública do veículo por parte da GMAC. A High Court of Justice considerou igualmente que o Cars Order também é aplicável, pelo que a GMAC não tem de pagar IVA sobre o produto da venda em hasta pública. O órgão jurisdicional de reenvio salienta a este respeito que a aplicação combinada destas disposições leva a um efeito de « *windfall*» [receita inesperada], em virtude do qual o montante de IVA devido, no final de contas, é menor do que teria sido caso a Sexta Diretiva tivesse sido corretamente transposta.

22 A GMAC iniciou então um novo procedimento, que abrange também o período de 1978 a 1997, baseado inteiramente no efeito direto da Sexta Diretiva. A sua reivindicação passa a incidir sobre a parte da contrapartida do fornecimento do veículo a motor ao cliente que ficou por pagar em razão do incumprimento deste. Este montante não representa uma redução de preço na aceção do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva. Trata-se de um não pagamento parcial na aceção desta disposição, ou seja, de um crédito irrecuperável.

23 Por carta de 20 de fevereiro de 2006, a GMAC pediu assim um desagravamento por crédito malparado relativo ao período de 1978 a 1997, e que tinha origem na rescisão de contratos de locação financeira de veículos a motor celebrados com clientes, em razão do não pagamento do preço de venda acordado. Os Commissioners indeferiram este pedido por decisão de 18 de julho de 2006.

24 O First-tier Tribunal (Tax Chamber) deu provimento ao recurso que foi interposto dessa decisão pela GMAC, por considerar que as condições jurídicas de elegibilidade eram incompatíveis com o direito da União e que os pedidos da GMAC destinados a obter o desagravamento por crédito malparado não implicavam uma distorção nem uma rutura da neutralidade fiscal contrárias ao direito da União.

25 Chamado a pronunciar-se em sede de recurso, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) considera, pelo contrário, que a conjugação da regra 38 do VAT Regulations 1995, conforme interpretada pela decisão da High Court of Justice, no processo C&E Commissioners v GMAC (2004), com o Cars Order não constitui uma transposição efetiva da Sexta Diretiva, uma vez que se traduz num desagravamento excessivo de IVA, incompatível com a finalidade dessa diretiva e, como tal, contrário ao direito da União.

26 Nestas condições, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) [No caso de] duas transações que têm por objeto os mesmos bens, [em que medida pode um contribuinte invocar, simultaneamente,] o efeito direto de uma disposição da [Sexta Diretiva] [relativamente a] uma das transações e […] disposições do direito nacional [relativamente] à outra transação, quando tal conduza a um resultado fiscal global para ambas as transações […] que nem o direito nacional nem a [Sexta Diretiva] aplicados autonomamente [produzem] ou [pretendem produzir]?

2) Se a resposta à [primeira questão] for que há circunstâncias em que o contribuinte não o pode fazer (ou não pode até um certo ponto), quais são essas circunstâncias e, em especial, [que] relação entre ambas as transações [é] suscetível de dar lugar a tais circunstâncias?

3) A resposta às [primeira e segunda questões] será diferente consoante [o tratamento] de uma transação [pelo direito nacional estiver] ou não em conformidade com a Sexta Diretiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e terceira questões prejudiciais

27 Com a primeira e terceira questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, um Estado-Membro pode proibir um sujeito passivo de invocar o efeito direto desta disposição a respeito de uma operação com o fundamento de que esse sujeito passivo pode invocar disposições de direito nacional a respeito de outra operação relativa aos mesmos bens e de que a aplicação conjugada destas disposições daria lugar a um resultado fiscal global que nem o direito nacional nem a Sexta Diretiva, aplicados separadamente a estas operações, produzem nem pretendem produzir.

28 Por outro lado, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se o facto de o direito nacional aplicável a esta operação ser ou não conforme com a Sexta Diretiva é pertinente a este respeito.

29 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma diretiva sejam incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado perante os órgãos jurisdicionais nacionais, quer quando este não tenha feito a sua transposição para o direito nacional nos prazos previstos na diretiva, quer quando tenha feito uma transposição incorreta (acórdão Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 31 e jurisprudência referida).

30 Uma disposição de direito da União é incondicional quando enuncia uma obrigação que não está sujeita a nenhuma condição nem depende, quanto ao seu cumprimento ou aos seus efeitos, da intervenção de qualquer ato das instituições da União ou dos Estados-Membros (acórdão Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, n.º 32 e jurisprudência referida).

31 O artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva define os casos em que os Estados-Membros estão obrigados a proceder à redução do valor tributável na devida proporção e nas condições por eles próprios fixadas. Assim, esta disposição obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável sempre que, depois de efetuada uma transação, o sujeito passivo não receba uma parte ou a totalidade da contrapartida (acórdão Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 16).

32 Embora este artigo deixe, assim, aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação quando fixam as medidas necessárias para determinar o valor da redução, essa circunstância não afeta o caráter preciso e incondicional da obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos no referido artigo. Este reúne, por conseguinte, as condições para produzir efeito direto (acórdão Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, n.º 34).

33 Como expôs o órgão jurisdicional de reenvio no seu pedido de decisão prejudicial, as questões submetidas ao Tribunal de Justiça explicam-se pelo facto de, no processo principal, as autoridades fiscais do Reino Unido terem considerado que o sujeito passivo não podia beneficiar simultaneamente de um efeito de «*windfall*» e do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, designadamente em razão do facto de a aplicação conjunta da regra 38 do VAT Regulations 1995, do Cars Order e dessa diretiva conduzirem a um resultado fiscal global que nem o direito nacional nem a referida diretiva, aplicados separadamente a estas operações, produzem nem pretendem produzir.

34 Segundo o Governo do Reino Unido, numa situação com a do processo principal, o IVA faturado ao consumidor final e devido às autoridades fiscais não é calculado sobre a contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo em troca dos fornecimentos efetuados. Ora, o efeito direito não é um princípio do direito da União que possa ser utilizado a fim de obter um resultado oposto ao visado pela Sexta Diretiva. O referido governo considera assim que o sujeito passivo não tem o direito invocar as disposições de direito nacional a respeito de uma operação e do efeito direto do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva a respeito de outra.

35 Esta argumentação não pode ser acolhida.

36 Com efeito, como decorre do n.º 32 do presente acórdão, o artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva tem um efeito direto, embora, em circunstâncias como as do processo principal, a questão de saber se, após fornecer um bem no âmbito de um contrato de locação financeira, um sujeito passivo como a GMAC pode invocar o direito de obter uma redução valor tributável que esta disposição lhe confere dependa da circunstância de os clientes da GMAC não cumprirem, total ou parcialmente, a sua obrigação de pagamento no âmbito desse contrato.

37 Na verdade, esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Sexta Diretiva, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida e cujo corolário consiste em a Administração Fiscal não poder cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (acórdão Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, n.º 22 e jurisprudência referida).

38 Todavia, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, embora a venda em hasta pública do veículo recuperado do locatário financeiro não estivesse, nos termos do próprio direito nacional, isenta de IVA, a contrapartida recebida por cada operação estava sujeita ao imposto. A base tributável era então constituída pelos montantes pagos pelo cliente da locação financeira e pelo comprador no âmbito da venda em hasta pública. Desta forma, o valor tributável correspondia, em conformidade com o princípio recordado no número precedente, à contrapartida realmente recebida pela GMAC.

39 Ora, importa a este respeito recordar a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça segundo a qual o Estado-Membro que não tenha tomado, nos prazos previstos, as medidas de execução impostas por uma diretiva não pode opor aos particulares a sua inobservância das obrigações que essa comporta (v., designadamente, acórdão Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, n.º 22 e jurisprudência referida).

40 Portanto, a circunstância de, nos termos do direito nacional, a venda em hasta pública do veículo não ser tratada como um fornecimento de mercadorias ou uma prestação de serviços não pode levar a que o sujeito passivo se veja privado do direito a obter uma redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial do preço, em conformidade com o artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

41 Além disso, importa recordar que, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e decorrente do artigo 2.º da Primeira Diretiva 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 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), e do artigo 2.º da Sexta Diretiva, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, após dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v., designadamente, acórdãos Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 29, e Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, n.º 37).

42 Assim, em caso de não pagamento, total ou parcial, o montante do valor tributável do contrato de locação financeira de um veículo deve ser ajustado em função da contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo no âmbito desse mesmo contrato. A contrapartida recebida por esse sujeito, paga por terceiro no âmbito de outra operação, neste caso a venda em hasta pública do veículo devolvido pelo locatário financeiro, não afeta a conclusão segundo a qual o referido sujeito passivo pode invocar o efeito direto do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva no âmbito do contrato de locação financeira.

43 Resulta do exposto que a questão de saber se o direito nacional aplicável à operação de venda em hasta pública é conforme ou não com a Sexta Diretiva não é pertinente para efeitos de determinar se um sujeito passivo como a GMAC pode invocar os direitos que retira do artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

44 Por outro lado, o Governo do Reino Unido alega que seria abusivo invocar o efeito direito desta disposição de maneira seletiva de modo a forjar uma situação em que o resultado pretendido pela legislação em causa não é alcançado.

45 Importa salientar a este respeito que o Tribunal de Justiça declarou, nomeadamente nos n.ºs 74 e 75 do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), que a verificação da existência de uma prática abusiva em matéria de IVA pressupõe, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos nas disposições pertinentes da Sexta Diretiva e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro lado, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal.

46 Cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, de acordo com as regras de prova do direito nacional e desde que a eficácia do direito da União não seja posta em causa, se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão reunidos no litígio no processo principal. Todavia, em sede de reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça pode, sendo caso disso, fornecer esclarecimentos que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação (v., designadamente, acórdão Halifax e o., EU:C:2006:121, n.ºs 76 , 77 e jurisprudência referida).

47 Importa salientar, como alega o Governo do Reino Unido, que, se o objetivo prosseguido pela Sexta Diretiva não pode ser alcançado, tal sucede em razão de um efeito de «*windfall*» decorrente exclusivamente da aplicação do direito nacional. Com efeito, como resulta do n.º 38 do presente acórdão, a obtenção da vantagem fiscal em causa resulta, no essencial, da não tributação da venda em hasta pública do veículo recuperado ao locatário que decorre da regra 4 do Cars Order.

48 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que a opção, por parte de um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis se pode basear num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao sistema objetivo do IVA. Com efeito, quando o sujeito passivo pode optar entre diferentes operações, tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal (v. acórdão RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, n.º 54 e jurisprudência referida).

49 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira e terceira questões que o artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, um Estado-Membro não pode proibir um sujeito passivo de invocar o efeito direto desta disposição a respeito de uma operação com o fundamento de que esse sujeito passivo tem a possibilidade de invocar disposições de direito nacional a respeito de outra operação relativa aos mesmos bens e de que a aplicação conjugada destas disposições daria lugar a um resultado fiscal global que nem o direito nacional nem a Sexta Diretiva, aplicados separadamente a estas operações, produzem ou pretendem produzir.

Quanto à segunda questão

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

Quanto às despesas

51 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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, 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, deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, um Estado-Membro não pode proibir um sujeito passivo de invocar o efeito direto desta disposição a respeito de uma operação com o fundamento de que esse sujeito passivo tem a possibilidade de invocar disposições de direito nacional a respeito de outra operação relativa aos mesmos bens e de que a aplicação conjugada destas disposições daria lugar a um resultado fiscal global que nem o direito nacional nem a Sexta Diretiva 77/388, aplicados separadamente a estas operações, produzem ou pretendem produzir.

Assinaturas