

Processo C-371/07

Danfoss A/S e AstraZeneca A/S

contra

Skatteministeriet

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Vestre Landsret)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 6.º, n.º 2 – Prestações de serviços gratuitas efectuadas pelo sujeito passivo para fins estranhos à sua empresa – Direito à dedução do IVA – Artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo – Faculdade de os Estados-Membros manterem as exclusões do direito à dedução previstas pela sua legislação nacional no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Operações tributáveis*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 6.º, n.º 2)

1. O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro aplique, posteriormente à entrada em vigor desta directiva, uma exclusão do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado a montante que onera as despesas relativas às refeições fornecidas gratuitamente pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho, quando no momento dessa entrada em vigor esta exclusão não era efectivamente aplicável às referidas despesas, em razão de uma prática administrativa que tributava as prestações fornecidas por essas cantinas pelo seu preço de custo calculado com base nos custos de produção, isto é, no preço das matérias-primas e nos custos salariais relativos à confecção e venda desses alimentos e bebidas bem como à administração das cantinas, em contrapartida do direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante.

(cf. n.º 44, disp. 1)

2. O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que equipara, para efeitos da tributação do valor acrescentado, determinadas operações pelas quais qualquer contrapartida real não é recebida pelo sujeito passivo a prestações de serviços efectuadas a título oneroso, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição, por um lado, não visa o fornecimento gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas

relações comerciais por ocasião de reuniões que se realizam nas instalações dessas empresas, quando resulte de dados objectivos – que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – que essas refeições são fornecidas para fins estritamente profissionais. Por outro lado, a referida disposição visa, em princípio, o fornecimento gratuito de refeições por uma empresa ao seu pessoal nas suas instalações, a menos que – o que cabe também ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – as exigências da empresa, como a de garantir a continuidade e o bom ritmo das reuniões de trabalho, imponham que o fornecimento das refeições seja assegurado pela entidade patronal. A este respeito, embora o fornecimento de refeições aos trabalhadores vise, em princípio, satisfazer uma necessidade privada e dependa da escolha pessoal dos trabalhadores, relativamente à qual não há intervenção da entidade patronal, em determinadas circunstâncias especiais, o fornecimento de refeições aos trabalhadores pela entidade patronal não visa a satisfação das necessidades privadas destes e é efectuado para fins que não são estranhos à empresa. O benefício pessoal que os trabalhadores dele podem retirar é meramente acessório relativamente às necessidades da empresa.

(cf. n.º 57, 62, 65, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

11 de Dezembro de 2008(*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 6.º, n.º 2 – Prestações de serviços gratuitas efectuadas pelo sujeito passivo para fins estranhos à sua empresa – Direito à dedução do IVA – Artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo – Faculdade de os Estados-Membros manterem as exclusões do direito à dedução previstas pela sua legislação nacional no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva»

No processo C-371/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Vestre Landsret (Dinamarca), por decisão de 1 de Agosto de 2007, entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Agosto de 2007, no processo

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

advogada?geral: E. Sharpston,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 25 de Junho de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Danfoss A/S, por H. Hansen e T. Kristjánsson, advokater,
- em representação de AstraZeneca A/S, por M. Vesthardt e M. Bruus, advokater,
- em representação do Governo dinamarquês, por B. Weis Fogh, na qualidade de agente, assistida por K. Lundgaard Hansen, advokat,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, S. Schønberg e S. Maaløe, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 23 de Outubro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe as sociedades Danfoss A/S (a seguir «Danfoss») e AstraZeneca A/S (a seguir «AstraZeneca») ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) a propósito do tratamento, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), do fornecimento a título gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal, por ocasião de reuniões.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva dispõe:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

- a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;
- b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.»

4 O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva prevê:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da

presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

5 Até hoje, as regras comunitárias referidas no artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não foram ainda adoptadas, por falta de acordo no seio do Conselho sobre as despesas em relação às quais pode ser prevista a exclusão do direito à dedução do IVA.

6 Por força do artigo 1.º da Nona Directiva 78/583/CEE do Conselho, de 26 de Junho de 1978, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 194, p. 16; EE 09 F1 p. 102), alguns Estados-Membros foram autorizados a aplicar a Sexta Directiva o mais tardar em 1 de Janeiro de 1979.

Legislação nacional

7 Por força da primeira Lei dinamarquesa, n.º 102, de 31 de Março de 1967, sobre o IVA (a seguir «lei sobre o IVA»), as prestações de serviços não estavam em princípio sujeitas ao IVA, excepto se tal estivesse expressamente previsto na lei. As prestações de serviços fornecidas no âmbito da exploração de cantinas nas empresas não estavam sujeitas ao referido imposto por força desta lei, pelo que as empresas não beneficiavam do direito à dedução do IVA que onerava as aquisições relacionadas com essa exploração.

8 O § 16, n.º 3, da lei sobre o IVA previa:

«O imposto a montante não pode compreender o imposto que onera as aquisições e operações equiparadas relacionadas com:

a) a alimentação do proprietário e do pessoal da empresa

[...]

e) a representação e as ofertas.»

9 A lei n.º 204, de 10 de Maio de 1978, que entrou em vigor em 1 de Outubro de 1978, alterou a lei sobre o IVA com vista a transpor a Sexta Directiva. De acordo com esta última, as prestações de serviço foram, em princípio, sujeitas a IVA. Por esta razão, a venda de alimentos e de bebidas pelas cantinas exploradas pelas empresas passou a ser tributável. Todavia, as disposições anteriores relativas à exclusão do direito à dedução pelas despesas de alimentação e de representação, que constavam do § 16, n.º 3, da lei sobre o IVA, não foram alteradas.

10 Durante o mês de Novembro de 1978, a Momsnævn (Comissão administrativa de recurso competente em matéria de IVA) decidiu que a matéria colectável do IVA que onera o fornecimento de alimentos e bebidas nas cantinas das empresas devia ser, de todo o modo, no mínimo igual ao preço de custo calculado com base nos custos de produção, isto é, no preço das matérias-primas e nos custos salariais relativos à confecção e venda destes alimentos e bebidas bem como à administração das cantinas (a seguir «preço de custo»). Esta prática administrativa autorizava a dedução integral do IVA pago a montante sobre o fornecimento das refeições. A decisão do Momsnævn foi incorporada numa circular administrativa de 31 de Outubro de 1983 relativa

especificamente a cantinas (circular dita «IVA?cantinas»).

11 A Lei n.º 375, de 18 de Maio de 1994, procedeu a uma reestruturação da lei sobre o IVA. A exclusão do direito à dedução, prevista no § 16, n.º 3, desta última lei, foi mantida sem alteração substancial no § 42, n.º 1, pontos 1 e 5, da mesma lei.

12 A referida lei n.º 375 introduziu igualmente na lei sobre o IVA disposições quanto à tributação das afectações, determinando que as afectações de serviços para fins alheios à empresa sejam equiparadas a operações efectuadas a título oneroso. Estas disposições, que constam do § 5, n.os 2 e 3, da lei sobre o IVA, estão assim redigidas:

«2. A afectação de bens ou serviços aos fins mencionados no § 42, n.os 1 e 2, é equiparável a uma entrega efectuada a título oneroso sempre que existir o direito à dedução total ou parcial do IVA relativamente à aquisição ou à produção dos bens ou serviços em questão.

3. A afectação de serviços para uso privado do proprietário da empresa ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à empresa é equiparável a uma entrega efectuada a título oneroso.»

13 Não estava no entanto em causa, em razão da prática administrativa referida no n.º 10 do presente acórdão, aplicar as regras em matéria de afectação ao fornecimento gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal, por ocasião de reuniões de trabalho. Considerando-se tal fornecimento realizado mediante uma contrapartida (fictícia) correspondente ao preço de custo, os bens ou as prestações de serviços não podem ser considerados «afectados», uma vez que apenas existe afectação no caso de falta de contrapartida para os bens ou as prestações de serviços.

14 Em três despachos proferidos no decorrer do ano de 1999, o Landsskatteret (tribunal fiscal) invalidou a prática administrativa. Declarou que as regras gerais da lei sobre o IVA em matéria de cálculo do imposto sobre as vendas devia, sob pena de violar a Sexta Directiva, aplicar-se igualmente às cantinas exploradas pelas empresas, de modo que o IVA sobre as vendas devia assentar na contrapartida efectivamente recebida, e não sobre o preço de custo.

Litígios dos processos principais e questões prejudiciais

15 A Danfoss é uma sociedade anónima de direito dinamarquês com sede na Dinamarca e estabelecimentos em vários Estados. Esta sociedade produz e comercializa sistemas de automatização industrial utilizados para a regulação térmica e frigorífica. Alimentos e bebidas são vendidos ao pessoal nas suas cantinas, que são também utilizadas para o fornecimento gratuito, por um lado, de refeições a pessoas das suas relações comerciais por ocasião de reuniões que se realizam nas instalações da empresa e, por outro lado, de refeições ao pessoal, no quadro de reuniões de trabalho nas instalações dessa sociedade.

16 A AstraZeneca é uma empresa farmacêutica que, no âmbito das suas actividades de venda e de comercialização, convida médicos e outros profissionais de saúde para reuniões destinadas a informá-los sobre patologias e sobre a distribuição e utilização dos seus medicamentos. Consoante a hora de início da reunião e a duração desta, que pode ir de algumas horas até dias inteiros, são fornecidas aos participantes refeições gratuitas na cantina da empresa, que é além disso usada para a venda de alimentação e bebidas ao pessoal.

17 Os processos principais têm origem em recursos interpostos para o Vestre Landsret, pelas duas sociedades, da decisão do Skatteministeriet quanto ao tratamento, em termos de IVA, do fornecimento pelas cantinas dessas sociedades de refeições gratuitas a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho. Os recursos referem-se,

no caso da AstraZeneca, ao período entre 1 de Outubro de 1994 e 31 de Dezembro de 1999 e, no caso da Danfoss, de 1 de Outubro de 1996 a 30 de Setembro de 2001.

18 No que se refere a estas sociedades, a prática administrativa aplicável desde 1978 tinha como resultado que o IVA era fixado sobre o preço de custo do fornecimento das ditas refeições. Todas as compras destinadas às cantinas eram consideradas utilizadas para as necessidades de operações tributáveis, de modo que o IVA que onerava estas compras era integralmente dedutível do IVA devido pelas cantinas.

19 Tendo esta prática administrativa sido invalidada em 1999 pelo Landsskatteret e tendo este considerado, como foi dito no n.º 14 do presente acórdão, que o IVA deveria basear-se na contrapartida efectivamente recebida, e não no preço de custo, as sociedades apresentaram um pedido de reembolso do IVA, que tinha sido fixado sobre o preço de custo das refeições fornecidos a título gratuito a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho, no montante de 5 920 848,19 DKK no caso da Danfoss e de 825 275 DKK no caso da AstraZeneca.

20 O Skatteministeriet indeferiu esses pedidos de reembolso, considerando o fornecimento de refeições a pessoas das relações comerciais das sociedades como uma despesa de «representação» abrangida pela exclusão do direito à dedução prevista no § 42, n.º 1, ponto 5, da lei sobre o IVA, e o fornecimento de refeições ao pessoal no quadro das reuniões de trabalho como «alimentação» abrangida pela exclusão prevista no § 42, n.º 1, ponto 1, da referida lei.

21 Todavia, uma vez que a Danfoss e a AstraZeneca tinham, de acordo com a prática administrativa acima referida, deduzido a totalidade do IVA que onerava as compras para as suas cantinas, o Skatteministeriet entendeu que devia ser aplicado IVA às referidas refeições, enquanto afectações, em conformidade com o § 5, n.º 2, da lei sobre o IVA. Uma vez que o referido ministério considerou que este imposto sobre as afectações devia ser calculado sobre o preço de custo, tal como o IVA no âmbito da prática administrativa invalidada, entendeu que não havia lugar ao reembolso dos montantes de IVA em causa.

22 As referidas sociedades contestaram a existência de uma base jurídica para a aplicação do IVA sobre as supostas afectações, bem como a legalidade do limite do direito à dedução previsto pela lei sobre o IVA.

23 Nestas condições, o Vestre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a recusa por um Estado-Membro de um direito a dedução do [IVA] que incide sobre as aquisições utilizadas para o fornecimento de refeições no âmbito de relações comerciais e ao pessoal numa cantina da empresa no decurso de reuniões está sujeita à condição de, antes da entrada em vigor da directiva, existir na legislação nacional um fundamento jurídico para a recusa da dedução em causa e de esse fundamento jurídico ter sido na prática utilizado pelas autoridades fiscais a fim de recusar o direito a dedução do [IVA] que incidia sobre as referidas aquisições?

2) É relevante para a resposta à primeira questão o facto de a) as cantinas geridas por empresas não estarem sujeitas a IVA nos termos das normas nacionais sobre o IVA aplicáveis no Estado-Membro em causa antes da transposição da Sexta Directiva IVA em 1978, de b) as regras nacionais relativas à exclusão do direito a dedução não terem sido alteradas quando da transposição da Sexta Directiva IVA, e de c) ter sido exclusivamente pelo facto de as cantinas geridas por empresas terem passado a ser sujeitas a IVA quando da transposição da Sexta

Directiva que as regras relativas à exclusão do direito a dedução passaram a ser pertinentes em relação a este tipo de actividades?

3) Uma exclusão do direito a dedução é 'mantida', na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, se, em razão de uma prática administrativa como a descrita no processo principal, o direito a dedução do IVA relativo às despesas em causa tiver existido desde a transposição da directiva, em 1978, e até 1999?

4) O artigo 6.º, n.º 2, alíneas a) e b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que esta disposição abrange o fornecimento pelas empresas, nas suas próprias cantinas, de refeições a título gratuito no âmbito de relações comerciais no decurso de reuniões nas instalações da empresa?

5) O artigo 6.º, n.º 2, alíneas a) e b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que abrange o fornecimento pelas empresas, nas suas próprias cantinas, de refeições a título gratuito ao seu pessoal no decurso de reuniões nas instalações da empresa?»

Quanto à primeira e terceira questões

24 Nas suas três primeiras questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a cláusula de *standstill*» que figura no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva permite a uma administração fiscal opor a um sujeito passivo a exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante, no caso de uma proibição de dedução do imposto a montante sobre as despesas de alimentação do pessoal da empresa e as despesas de representação, quando esta exclusão, embora prevista no direito nacional antes da entrada em vigor da referida directiva, não era, na prática, aplicável às prestações fornecidas pelas cantinas, devido à não sujeição das referidas prestações a IVA até 1 de Outubro de 1978 e, posteriormente, a uma prática administrativa, a partir de Novembro do mesmo ano, que tributa essas prestações ao nível do seu preço de custo em contrapartida do direito à dedução total do IVA pago a montante.

25 Desde já, importa lembrar que a Sexta Directiva entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1979 na Dinamarca [v., neste sentido, acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.os 5 e 9, e de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, Colect., p. I-4539, n.os 5 e 9; v., igualmente, artigo 1.º da Directiva 78/583 e, por último, artigo 176.º, segundo parágrafo, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1)].

26 Importa igualmente recordar que, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA que resulta designadamente do artigo 2.º da Sexta Directiva, o IVA se aplica a cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre as operações efectuadas a montante. Segundo jurisprudência assente, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão de 8 de Janeiro de 2002, *Metropol e Stadler*, C-409/99, Colect., p. I-781, n.º 42, bem como a jurisprudência aí referida). Além disso, as disposições que prevêem derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação estrita (acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 59).

27 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva enuncia, em termos claros e precisos, o princípio da dedução pelo sujeito passivo dos montantes que lhe foram facturados como IVA em relação aos bens que lhe foram fornecidos ou aos serviços que lhe foram prestados, na medida em que estes bens ou estes serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis (acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 43).

28 O referido princípio é, no entanto, mitigado pela disposição derogatória constante do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, e, em especial, do seu segundo parágrafo. Os Estados-Membros estão assim autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas nesse artigo (v. acórdãos de 14 de Junho de 2001, *Comissão/França*, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 19, bem como *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 44).

29 Todavia, como foi indicado no n.º 5 do presente acórdão, não tendo nenhuma das propostas apresentadas pela Comissão ao Conselho, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, sido adoptada por este último, os Estados-Membros podem manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução do IVA até que o legislador comunitário estabeleça o regime comunitário das exclusões e realize assim a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA. O direito comunitário não inclui, pois, actualmente, qualquer disposição que enumere as despesas excluídas do direito à dedução do IVA (acórdão de 8 de Dezembro de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 23 e jurisprudência aí citada).

30 Como o Tribunal de Justiça recordou no n.º 48 do seu acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva contém uma cláusula de «*standstill*» que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito à dedução do IVA que eram aplicáveis antes da entrada em vigor da Sexta Directiva.

31 O Tribunal de Justiça esclareceu a este propósito que o objectivo desta disposição é permitir aos Estados Membros, enquanto aguardam a adopção pelo Conselho do regime comunitário das exclusões do direito à dedução do IVA, manter em vigor qualquer regra de direito nacional relativa à exclusão do direito à dedução efectivamente aplicada pelas suas autoridades no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva (acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 48).

32 Neste contexto, quando a regulamentação de um Estado-Membro modifique, reduzindo-o, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes,

aproximando-se desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2 (acórdãos já referidos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, n.º 22, e Metropol e Stadler, n.º 45).

33 Pelo contrário, uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e viola o seu artigo 17.º, n.º 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma (acórdãos já referidos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, n.º 17, bem como Metropol e Stadler, n.º 46).

34 O mesmo acontece em relação a qualquer alteração, posterior à entrada em vigor da Sexta Directiva, que alargue o âmbito das exclusões aplicáveis imediatamente antes da referida alteração (acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, já referido, n.º 18).

35 É à luz destas considerações que cabe responder às três primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

36 Por um lado, há que constatar que, na Dinamarca, até 1 de Outubro de 1978, data da entrada em vigor da lei sobre o IVA, as prestações de serviços das cantinas não estavam sujeitas a esse imposto. Devido a esta não sujeição das referidas prestações, não havia que aplicar as regras nacionais relativas à exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante.

37 Quando as prestações de serviços ficaram sujeitas a IVA na sequência da alteração da referida lei, a exclusão do direito à dedução prevista pela lei sobre o IVA não foi aplicada às prestação de serviços fornecidas pelas cantinas das empresas.

38 Com efeito, imediatamente após se ter verificado esta alteração legislativa foi adoptada, no mês de Novembro de 1978, a decisão do Momsnævnet, segundo a qual, por um lado, a matéria colectável do IVA que onerava a venda de alimentação e bebidas nas cantinas das empresas devia ser pelo menos igual ao preço de custo das prestações fornecidas e, por outro lado, o IVA pago a montante era totalmente dedutível.

39 Resulta do que vem dito, que no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva na Dinamarca, as disposições nacionais relativas à exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante previstas no artigo 16.º, n.º 3, da lei sobre o IVA não eram, na prática, aplicáveis às prestações fornecidas pelas cantinas das empresas.

40 Por conseguinte, é de concluir que a exclusão do direito à dedução em causa não era, no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva na Dinamarca, efectivamente aplicável às despesas com as refeições fornecidas gratuitamente pelas cantinas das empresas ao pessoal e no âmbito das relações comerciais, na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

41 Por outro lado, como foi lembrado no n.º 33 do presente acórdão, não é admissível uma legislação nacional que tenha por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma.

42 No caso, é forçoso constatar que, ao instituir, através de uma prática administrativa que se manteve em vigor desde Novembro de 1978 até ao ano de 1999, um direito à dedução total do IVA pago a montante relativo ao fornecimento de alimentação e bebidas pelas cantinas das empresas, a administração dinamarquesa absteve-se de introduzir posteriormente uma limitação do direito à dedução deste imposto. A este respeito, cabe sublinhar que, no contexto do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, devem ser tidos em conta não só os actos

legislativos propriamente ditos, mas igualmente os actos administrativos, bem como as práticas administrativas das autoridades públicas do Estado?Membro em causa (acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 49).

43 Por conseguinte, ao recusar, por aplicação do § 42, n.º 1, pontos 1 e 5, da lei sobre o IVA, o direito à dedução do IVA a montante ligado ao fornecimento de alimentação e bebidas pelas cantinas das empresas, o Skatteministeriet pretende alargar o âmbito desta exclusão aplicável no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva às despesas para as refeições em causa e introduz uma alteração que afasta a legislação dinamarquesa do objectivo da Sexta Directiva, o que não pode ser admitido a título da derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, desta directiva.

44 Em face das considerações que precedem, há de responder às três primeiras questões que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro aplique, posteriormente à entrada em vigor desta directiva, uma exclusão do direito à dedução do IVA a montante que onera as despesas relativas às refeições fornecidas gratuitamente pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho, quando no momento dessa entrada em vigor esta exclusão não era efectivamente aplicável às referidas despesas, em razão de uma prática administrativa que tributava as prestações fornecidas por essas cantinas pelo seu preço de custo em contrapartida do direito à dedução total do IVA pago a montante.

Quanto às quarta e quinta questões

45 Com as suas quarta e quinta questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se uma sociedade sujeita ao IVA, cuja cantina fornece gratuitamente refeições a pessoas das suas relações comerciais ou aos membros do pessoal no quadro de reuniões de trabalho que têm lugar na empresa, efectua prestações gratuitas para fins estranhos à empresa equiparáveis às prestações de serviços a título oneroso tributáveis na acepção do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

46 Há que recordar, desde logo, que esta disposição equipara a entregas de bens e a prestação de serviços efectuadas a título oneroso determinadas operações pelas quais não é recebida pelo sujeito passivo qualquer contrapartida real. O objectivo desta disposição é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem ou que fornece serviços para o seu uso privado ou o do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem ou um serviço do mesmo tipo, por outro (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 35; de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 25; de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049, n.º 56, bem como de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Colect., p. I-743, n.º 23).

47 Como alega o Governo dinamarquês nas observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça, se um sujeito passivo que pôde deduzir o IVA na aquisição de um bem afectado à sua empresa retirar esse bem ao património desta para o afectar ao seu uso privado ou ao do seu pessoal, torna-se consumidor final de um bem e deve ser tratado como tal. Nesta perspectiva, o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, impede que um sujeito passivo se subtraia ao pagamento do IVA no caso de uma afectação e que beneficie, assim, de vantagens indevidas em relação ao consumidor final que adquire o bem pagando o IVA (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Maio de 1992, de Jong, C-20/91, Colect., p. I-2847, n.º 15; Enkler, já referido, n.º 33; de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colect., p. I-1831, n.º 42; Fischer e Brandenstein, já referido, n.º 56, bem como Hotel Scandic Gåsabäck, já referido, n.º 23).

48 Do mesmo modo, o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva impede que um sujeito passivo ou um membro do seu pessoal obtenham isenção do imposto pelas prestações de serviços do sujeito passivo pelas quais um particular deveria pagar IVA (acórdão Hotel Scandic Gåsabäck, já referido, n.º 23)

49 Resulta da decisão de reenvio que, por força da prática administrativa em vigor desde Novembro de 1978 até ao ano de 1999, o fornecimento gratuito de refeições na cantina a pessoas das relações comerciais das empresas e ao seu pessoal por ocasião de reuniões de trabalho se considera efectuado mediante uma contrapartida correspondente ao preço de custo das prestações de serviços fornecidas. Por conseguinte estas não podem ser consideradas «afectadas», uma vez que só há afectação no caso de falta de contrapartida para os bens ou as prestações de serviços (v. acórdão Hotel Scandic Gåsabäck, já referido, n.os 22 a 24).

50 Tendo esta prática sido invalidada pelo Landsskatteret em 1999, o fornecimento gratuito de refeições numa cantina da empresa pode, contrariamente ao que afirma a Danfoss, ser considerado uma operação pela qual não é cobrada nenhuma contrapartida real e, em consequência, ser qualificado de afectação. Todavia, este fornecimento só pode ser sujeito a IVA a título do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva na condição de ser «estranho à empresa».

51 Assim, cabe em primeiro lugar avaliar se o fornecimento gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais por ocasião de reuniões de trabalho constitui uma prestação de serviços efectuada pelo sujeito passivo para fins estranhos à sua empresa.

52 A este propósito, importa recordar que a Danfoss é uma sociedade que produz e comercializa no plano internacional automatismos industriais utilizados em especial para a regulação térmica e frigorífica. Quanto à AstraZeneca, trata-se de uma sociedade farmacêutica cujo objecto principal é distribuir os seus produtos farmacêuticos no mercado dinamarquês.

53 Decorre tanto da decisão de reenvio como das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça pelas partes no processo principal que o fornecimento gratuito de refeições pela Danfoss e pela AstraZeneca no âmbito das suas relações comerciais ocorre unicamente por ocasião de reuniões que têm lugar nas instalações da empresa. Com efeito, esta última sociedade convida médicos e outros profissionais de saúde para os informar, nesse quadro, sobre as patologias, bem como sobre a distribuição e o uso dos seus medicamentos. Além disso, as refeições em causa são fornecidas aos participantes na cantina quando o exige a hora e a duração da reunião, que pode prolongar-se por dias inteiros.

54 Estas circunstâncias constituem um indício de que o fornecimento das refeições em causa é efectuado para fins não estranhos à empresa.

55 No entanto, é verdade que pode ser difícil controlar eficazmente a natureza profissional ou não do fornecimento de refeições nas cantinas das empresas, inclusivamente quando esse fornecimento ocorre no âmbito do funcionamento normal das cantinas. Por conseguinte, se resultar de dados objectivos – o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – que os fornecimentos de refeições foram efectuados para fins estritamente profissionais, estes devem escapar ao âmbito de aplicação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

56 Em segundo lugar, importa examinar se o fornecimento gratuito, pelas empresas, nas suas cantinas, de refeições ao seu pessoal por ocasião de reuniões de trabalho deve ser qualificado de prestação de serviços efectuada pelo sujeito passivo para fins privados do seu pessoal ou, mais genericamente, para fins estranhos à sua empresa.

57 É pacífico que cabe normalmente ao trabalhador escolher o tipo e o horário, e mesmo o local, das suas refeições. A entidade patronal não intervém nessas escolhas, estando o trabalhador apenas obrigado a voltar ao seu local de trabalho nas horas estabelecidas e a nele prestar o seu trabalho habitual. Por conseguinte, como a Comissão realçou na audiência, o fornecimento de refeições aos trabalhadores visa, em princípio, satisfazer uma necessidade privada e depende da escolha pessoal dos trabalhadores, relativamente à qual não há intervenção da entidade patronal. Daí decorre que, em circunstâncias normais, as prestações de serviços que consistem em fornecer refeições gratuitas aos trabalhadores satisfazem necessidades privadas destes na acepção do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

58 Pelo contrário, deve reconhecer-se que, em circunstâncias especiais, as exigências da empresa podem aconselhar que a entidade patronal assegure ela própria o fornecimento de refeições (v., por analogia com o transporte dos assalariados entre o seu domicílio e o local de trabalho efectuado pela entidade patronal, acórdão Fillibeck, já referido, n.os 29 e 30).

59 Por um lado, a Danfoss esclareceu, sem ser contestada pelo Governo dinamarquês, que as refeições em causa, que representam menos de 1% das refeições servidas ao pessoal, sendo a parte restante fornecida a título oneroso, são exclusivamente propostas no âmbito de reuniões de trabalhadores vindos de vários Estados quando se deslocam à sede da empresa. Como observou esta sociedade na audiência, o interesse da empresa em fornecer refeições e bebidas aos seus trabalhadores no quadro específico de reuniões realizadas na empresa reside na sua capacidade em organizar estas refeições de modo racional e eficaz, controlando com quem, onde e quando são efectuados esses almoços de trabalho.

60 Importa reconhecer que, para a entidade patronal, o facto de assegurar o fornecimento de refeições aos seus trabalhadores permite, designadamente, limitar as causas de interrupção das reuniões. Assim, o facto de apenas a entidade patronal poder garantir a continuidade e o bom ritmo das reuniões pode obrigá-la a assegurar o fornecimento de refeições aos trabalhadores que participam nas ditas reuniões.

61 Por outro lado, como esclareceu a Danfoss na audiência, as refeições em causa são constituídas por sandes e pratos frios, servidos na sala da reunião em circunstâncias especiais. Resulta destes esclarecimentos que os trabalhadores não têm a escolha do local, da hora ou do tipo de refeição, sendo a própria entidade patronal responsável por essa escolha.

62 Nestas circunstâncias especiais, o fornecimento de refeições aos trabalhadores pela entidade patronal não visa a satisfação das necessidades privadas destes e é efectuado para fins que não são estranhos à empresa. O benefício pessoal que os trabalhadores dele podem retirar é meramente acessório relativamente às necessidades da empresa.

63 As especificidades próprias à organização da empresa constituem, assim, um indício de que as prestações que consistem em refeições fornecidas gratuitamente aos trabalhadores são efectuadas para fins que não são estranhos à empresa.

64 No entanto, compete ao órgão jurisdicional nacional de reenvio determinar, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça, se as especificidades dos processos principais que lhe foram submetidos impõem, face às exigências das sociedades em

causa, que a entidade patronal efectue o fornecimento gratuito de refeições a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho realizadas nessas sociedades.

65 Em face das considerações que antecedem, há que responder às quarta e quinta questões que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que esta disposição, por um lado, não visa o fornecimento gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais, por ocasião de reuniões que se realizam nas instalações dessas empresas, quando resulte de dados objectivos – que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – que essas refeições são fornecidas para fins estritamente profissionais. Por outro lado, a referida disposição visa, em princípio, o fornecimento gratuito de refeições por uma empresa ao seu pessoal nas suas instalações, a menos que – o que cabe também ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – as exigências da empresa, como a de garantir a continuidade e o bom ritmo das reuniões de trabalho, imponham que o fornecimento das refeições seja efectuado pela entidade patronal.

Quanto às despesas

66 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro aplique, posteriormente à entrada em vigor desta directiva, uma exclusão do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado a montante que onera as despesas relativas às refeições fornecidas gratuitamente pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais e ao pessoal por ocasião de reuniões de trabalho, quando no momento dessa entrada em vigor esta exclusão não era efectivamente aplicável às referidas despesas, em razão de uma prática administrativa que tributava as prestações fornecidas por essas cantinas pelo seu preço de custo calculado com base nos custos de produção, isto é, no preço das matérias-primas e nos custos salariais relativos à confecção e venda desses alimentos e bebidas bem como à administração das cantinas, em contrapartida do direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante.

2) O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que esta disposição, por um lado, não visa o fornecimento gratuito de refeições pelas empresas, nas suas cantinas, a pessoas das suas relações comerciais por ocasião de reuniões que se realizam nas instalações dessas empresas, quando resulte de dados objectivos – que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – que essas refeições são fornecidas para fins estritamente profissionais. Por outro lado, a referida disposição visa, em princípio, o fornecimento gratuito de refeições por uma empresa ao seu pessoal nas suas instalações, a menos que – o que cabe também ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – as exigências da empresa, como a de garantir a continuidade e o bom ritmo das reuniões de trabalho, imponham que o fornecimento das refeições seja assegurado pela entidade patronal.

Assinaturas

* Língua do processo: dinamarquês.