

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

17 de novembro de 2022 (1)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 26.º, n.º 1, alínea b) – Prestações de serviços a título gratuito – Entrega gratuita de vales de compras ao pessoal da empresa do sujeito passivo no contexto de um programa de reconhecimento e de recompensa – Operações assimiladas a prestações de serviços a título oneroso – Alcance – Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-607/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], por Decisão de 11 de novembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de novembro de 2020, no processo

GE Aircraft Engine Services Ltd

contra

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por A. Arabadjiev, presidente de secção, L. Bay Larsen, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, P. G. Xuereb (relator), A. Kumin e I. Ziemele, juízes,

advogado-geral: T. Ćapeta,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 24 de novembro de 2021,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da GE Aircraft Engine Services Ltd, por L. Allen, barrister, e W. Shah, solicitor,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė, X. Lewis e V. Uher, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 27 de janeiro de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 26.º, n.º 1, alínea

b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a GE Aircraft Engine Services Ltd (a seguir «GEAES») aos Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira, Reino Unido) (a seguir «Administração Fiscal») a respeito de um aviso de liquidação, relativo ao período compreendido entre dezembro de 2013 e outubro de 2017, a título do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a jusante não declarado, calculado sobre o valor dos vales de compras oferecidos pela GEAES aos seus funcionários no âmbito de um programa de reconhecimento e recompensa criado por essa empresa.

Quadro jurídico

Direito da União

Acordo de saída

3 Com a sua Decisão (UE) 2020/135, de 30 de janeiro de 2020, relativa à celebração do Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atômica (CEEA) (JO 2020, L 29, p. 1, a seguir «Acordo de saída»), o Conselho da União Europeia aprovou, em nome da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atômica, o Acordo de saída, anexo a essa decisão.

4 O artigo 86.º do Acordo de saída, sob a epígrafe «Processos pendentes no Tribunal de Justiça da União Europeia», prevê, nos seus n.os 2 e 3:

«2. O Tribunal de Justiça da União Europeia continua a ser competente para decidir, a título prejudicial, sobre os pedidos dos órgãos jurisdicionais do Reino Unido apresentados antes do termo do período de transição.

3. Para efeitos do presente capítulo, considera-se que um processo é instaurado no Tribunal de Justiça da União Europeia, e que um pedido de decisão prejudicial é apresentado, no momento em que o ato introdutório da instância foi registado pela secretaria do Tribunal de Justiça ou do Tribunal Geral [...]»

5 Em conformidade com o artigo 126.º do acordo de saída, o período de transição teve início na data de entrada em vigor do acordo e termo em 31 de dezembro de 2020.

Diretiva IVA

6 O artigo 26.º, n.º 1, da TVA dispõe:

«São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA;

b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.»

Direito do Reino Unido

7 As disposições do artigo 26.º da Diretiva IVA foram transpostas para a ordem jurídica do

Reino Unido pelo artigo 3.º da Value Added (Supply of Services) Order 1992 [Portaria de 1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (prestações de serviços)], que tem a seguinte redação:

«[...] quando, no exercício das suas atividades, um empresário fizer uso próprio dos serviços que lhe tiverem sido prestados ou utilizar esses serviços, ou permitir que outros os utilizem, para fins alheios à empresa, considerar-se-á que, para efeitos da presente lei, esses serviços foram prestados no âmbito da atividade empresarial do referido empresário.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A GEAES, sociedade de direito britânico pertencente ao grupo internacional General Electric (a seguir «grupo GE»), exerce as suas atividades no Reino Unido no setor do fabrico de motores de aviões.

9 O grupo GE instituiu um programa denominado *Above & Beyond* («Mais acima e mais além»), cuja finalidade era gratificar e recompensar os funcionários com mais mérito e mais eficientes. No âmbito deste programa, qualquer funcionário podia escolher um colega por atos que considerasse merecedores de recompensa de acordo com os requisitos de elegibilidade do programa e segundo o sistema de gradação de prémios nele previsto.

10 Ao abrigo do sistema de recompensa assim instituído, os funcionários escolhidos para receber um prémio de nível mais elevado podiam, em determinadas condições, beneficiar de um pagamento em dinheiro, os funcionários escolhidos para receber um prémio de nível intermédio recebiam vales de compras (a seguir «vales de compras em causa»), sendo que os funcionários escolhidos para receber prémios de níveis mais baixos recebiam uma recompensa sob a forma de um certificado de reconhecimento.

11 No caso de um prémio que incluísse vales de compras, o funcionário devia consultar um sítio Internet do qual constava uma lista de retalhistas devidamente referenciados (a seguir «retalhistas referenciados») para escolher o retalhista junto do qual poderia usar o seu vale de compras.

12 O sítio Internet em questão era gerido por uma sociedade que se encarregava de adquirir os vales de compras em causa diretamente aos referidos retalhistas, para, em seguida, os vender à General Electric Estados Unidos. Esta última cedia posteriormente esses vales a outra entidade do grupo GE, igualmente estabelecida nos Estados Unidos, a saber, a GE HQ, que, por sua vez, os revendia às diferentes entidades do grupo GE, nomeadamente à GEAES.

13 A Administração Fiscal enviou à GEAES e a outros dezanove membros do grupo GE um aviso de liquidação de IVA respeitante à transação que consistia na oferta dos vales de compras em causa aos funcionários escolhidos no âmbito do programa *Above & Beyond*. Com efeito, esta Administração considerou que a GEAES e os outros membros do grupo GE deviam declarar o IVA a jusante sobre o valor dos referidos vales.

14 A GEAES e os outros dezanove membros do grupo GE em causa intentaram uma ação perante o órgão jurisdicional de reenvio, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], no contexto da qual impugnaram o aviso de liquidação, tendo a ação intentada pela GEAES sido designada processo-piloto do grupo de vinte processos.

15 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o litígio no processo principal incide exclusivamente sobre os prémios de nível intermédio, segundo a gradação de recompensas

referida no n.º 10 do presente acórdão. Mais especificamente, as partes estão em desacordo quanto à questão de saber se a circunstância de a GEAES entregar vales de compras a título gratuito aos seus funcionários constitui uma operação que deve ser equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, e se a referida operação deve, assim, ser sujeita a IVA.

16 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que, segundo a GEAES, a entrega dos vales de compras em causa aos funcionários, no âmbito do programa *Above & Beyond*, não constitui uma prestação tributada ao abrigo do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, uma vez que o referido programa está associado às atividades económicas desta sociedade e que a vantagem daí resultante para os funcionários é secundária. Com efeito, importaria distinguir entre a finalidade económica que esta sociedade prossegue através da referida entrega de vales de compras a título gratuito e a utilização que deles é feita pelos funcionários para fins privados.

17 Na opinião da GEAES, tal interpretação é conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante, nomeadamente, dos Acórdãos de 16 de outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), e de 11 de dezembro de 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Em contrapartida, segundo a Administração Fiscal, se os vales de compras em causa forem graciosamente entregues aos funcionários e se se destinarem a um uso próprio fora do quadro da atividade comercial da GEAES, há que considerar que estão preenchidas as condições de aplicação do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. A circunstância de a GEAES atribuir uma finalidade comercial à entrega dos vales de compras em causa é irrelevante a este respeito.

19 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que, no contexto da operação de aquisição dos vales de compras em causa, efetuada junto da GE HQ, a GEAES paga IVA a título dessa aquisição, em aplicação do regime de autoliquidação, sendo que, em seguida, recupera o imposto correspondente a montante.

20 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, no momento da transação final, durante a qual o funcionário escolhido no âmbito do programa *Above & Beyond* utiliza os seus vales de compras para adquirir bens ou serviços a um retalhista referenciado, este último declara o imposto a jusante sobre o valor dos referidos vales de compras.

21 Por outro lado, segundo o referido órgão jurisdicional, a oferta de vales de compras constitui uma prestação de serviços a título gratuito e, por conseguinte, há que determinar se essa prestação de serviços é efetuada para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, mais genericamente, para fins alheios à sua empresa. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio considera que continuam a levantar-se dúvidas razoáveis no que respeita à interpretação da expressão «para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa», na aceção do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, e à aplicação desta disposição em circunstâncias como as do processo principal.

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

«1) Deve considerar-se que a emissão, por um sujeito passivo, de vales de compra para diferentes retalhistas em benefício dos seus funcionários no âmbito de um programa de reconhecimento dos funcionários com elevado desempenho constitui uma prestação «para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa» na aceção do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da [...] Diretiva IVA?

- 2) Para efeitos da resposta à primeira questão, é relevante que o sujeito passivo tenha um objetivo empresarial quando emite os vales de compras em benefício do seu pessoal?
- 3) Para efeitos da resposta à primeira questão, é relevante que os membros do pessoal utilizem os vales de compra emitidos para seu uso próprio e que os possam usar para os seus fins privados?»

Quanto às questões prejudiciais

23 A título preliminar, cumpre observar que resulta do artigo 86.º, n.º 2, do acordo de saída, entrado em vigor em 1 de fevereiro de 2020, que o Tribunal de Justiça continua a ser competente para decidir a título prejudicial dos pedidos apresentados pelos órgãos jurisdicionais do Reino Unido antes do termo do período de transição fixado em 31 de dezembro de 2020, situação que corresponde à do presente pedido de decisão prejudicial.

24 Com as suas três questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que é abrangida pelo âmbito de aplicação dessa disposição uma prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras por parte de uma empresa aos seus funcionários, no quadro de um programa criado por essa mesma empresa que se destina a gratificar e recompensar os funcionários com mais mérito e mais eficientes.

25 Importa antes de mais recordar que o artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva IVA equipara certas operações relativamente às quais o sujeito passivo não recebe nenhuma contrapartida real a prestações de serviços efetuadas a título oneroso. O objetivo desta disposição é garantir a igualdade de tratamento entre, por um lado, o sujeito passivo que procede à afetação de um bem ou que presta serviços para uso próprio ou do seu pessoal, e, por outro, o consumidor final que adquire um bem ou um serviço do mesmo tipo. Com vista à realização deste objetivo, o artigo 26.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva impede que um sujeito passivo que tenha podido deduzir o IVA da compra de um bem afeto à sua empresa se subtraia ao pagamento desse imposto mediante a afetação do bem em causa ao património da sua empresa para seu uso próprio ou do seu pessoal e que, por conseguinte, esse sujeito passivo beneficie de vantagens indevidas em relação ao consumidor final que adquire o bem e paga o IVA. De igual modo, o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva impede que um sujeito passivo ou um membro do seu pessoal obtenham uma isenção de imposto pelas prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo e pelas quais os particulares devem pagar IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de janeiro de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

26 Para determinar se uma prestação, que consiste na oferta de vales de compras por parte da empresa aos seus funcionários no contexto de um programa que se destina, nomeadamente, a recompensar e gratificar os funcionários com mais mérito e mais eficientes, constitui uma prestação de serviços na aceção do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, importa apreciar todas as circunstâncias em que essa mesma prestação decorre e, em especial, a natureza e os objetivos desse programa.

27 No caso em apreço, dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe resulta no essencial que, em primeiro lugar, o programa *Above & Beyond* e, em especial, os prémios de nível intermédio segundo a gradação de recompensas referida no n.º 10 do presente acórdão, foram concebidos pela GEAES com o objetivo de aumentar o desempenho dos seus funcionários e, portanto, de contribuir para uma melhor rentabilidade da empresa. Assim, a execução deste programa foi pretensamente ditada por considerações relacionadas com o bom desenvolvimento das atividades comerciais desta empresa e à procura de lucros adicionais, sendo que a vantagem

daí resultante para os funcionários é meramente acessória relativamente às necessidades da empresa. Com efeito, ao contribuir para reforçar a motivação dos funcionários, o referido programa tem efeitos positivos em termos de desempenho e de rendimento.

28 Em seguida, os vales de compras em causa materializam o direito dos funcionários que deles beneficiam a obter bens ou serviços junto de um dos retalhistas referenciados (v., por analogia, Acórdão de 27 de março de 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, n.º 12). Assim, de acordo com o sistema criado pelo programa *Above & Beyond*», a obtenção desse vale de compras por parte de um funcionário escolhido no quadro desse programa, pela sua própria natureza, mais não é do que um documento que materializa a obrigação assumida pelos retalhistas referenciados de aceitar o valor nominal do vale de compras, em substituição de dinheiro (v., por analogia, Acórdão de 24 de outubro de 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

29 Por último, enquanto empregador, a GEAES não intervém na escolha dos produtos ou serviços efetuada pelos funcionários junto dos referidos retalhistas.

30 Assim sendo, importa concluir que, caso apenas devesse ser tida em conta a utilização que é feita dos vales de compras em causa, deveria considerar-se que os mesmos se destinam ao uso próprio dos funcionários.

31 Há no entanto que salientar que a entrega desses vales de compras não depende das necessidades pessoais dos funcionários, sendo que aliás estes últimos não têm como assegurar com certeza que vão poder beneficiar dos mesmos. Com efeito, como resulta do n.º 9 do presente acórdão, a iniciativa da atribuição dos vales pertence a outros funcionários da empresa, sendo que essa atribuição é feita com base em critérios estritamente profissionais e apenas se os funcionários escolhidos forem considerados merecedores de um prémio classificado como prémio de nível intermédio, segundo a gradação das recompensas referida no n.º 10 desse acórdão.

32 Por outro lado, é pacífico que a entrega dos vales de compras em causa por parte da GEAES se faz sem remuneração ou contrapartida por parte dos funcionários beneficiários, sendo que o custo desses vales é suportado pela própria GEAES. No entanto, a referida prestação de serviços confere a esta última uma vantagem que assume a forma de perspectiva de aumento do volume de negócios, graças à motivação acrescida dos seus funcionários, e, consequentemente, graças ao aumento dos seus desempenhos (v., por analogia, Acórdão de 27 de março de 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, n.º 13). Por conseguinte, o benefício pessoal que os funcionários daí podem retirar é meramente acessória relativamente às necessidades da empresa.

33 Tendo em conta os elementos acima expostos, e sob reserva das verificações que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, importa salientar que a entrega a título gratuito, pela GEAES, dos vales de compras em causa aos funcionários escolhidos no quadro do programa «*Above & Beyond*» visa aumentar o desempenho dos seus funcionários e, através disso, o bom funcionamento e a rentabilidade da empresa, pelo que há que considerar que esta prestação de serviços não é efetuada para fins alheios à empresa não sendo, por conseguinte, abrangida pelo artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

34 Esta apreciação é, por outro lado, corroborada pelo facto de, num caso de uma prestação de serviços que era, no essencial, comparável à prestação que está em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça ter considerado que a mesma tinha sido prestada para efeitos das necessidades da empresa, dado que a sua finalidade era aumentar o volume de vendas da sociedade em questão (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, n.º 19).

35 Por último, tendo em conta a circunstância referida no n.º 20 do presente acórdão, segundo a qual os retalhistas referenciados declaram o IVA a jusante sobre o valor dos vales de compras em causa, há que considerar que no presente processo não foi violado o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que a prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras pela GEAES aos seus funcionários, no quadro de um programa que visa nomeadamente recompensar e gratificar os funcionários com mais mérito e mais eficientes, não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

36 Tendo em conta as considerações acima expostas, importa responder às questões submetidas que o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não é abrangida pelo âmbito de aplicação dessa disposição uma prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras por parte de uma empresa aos seus funcionários no âmbito de um programa criado por essa mesma empresa que se destina a gratificar e recompensar os funcionários com mais mérito e mais eficientes.

Quanto às despesas

37 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não é abrangida pelo âmbito de aplicação dessa disposição uma prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras por parte de uma empresa aos seus funcionários no âmbito de um programa criado por essa mesma empresa que se destina a gratificar e recompensar os funcionários com mais mérito e mais eficientes.

Assinaturas

1 Língua do processo: inglês.