

Processo C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 2.º, ponto 1 – Conceito de ‘prestações de serviços efectuadas a título oneroso’ – Vales de compra entregues por uma sociedade aos seus empregados no âmbito da remuneração destes»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Operações tributáveis – Prestações de serviços a título oneroso

(Directiva do Conselho 77/388, artigo 2.º, n.º 1)

O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE, deve ser interpretado no sentido de que o fornecimento de um vale de compra por uma sociedade, que adquiriu esse vale a um preço que inclui o imposto sobre o valor acrescentado, aos seus empregados, mediante renúncia, por estes, a uma parte da sua remuneração em numerário, constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção dessa disposição.

Com efeito, existe uma ligação directa entre o fornecimento dos referidos vales de compra e a parte da remuneração em numerário a que estes devem renunciar como contrapartida desse fornecimento, dado que, em vez de receber a integralidade da sua remuneração em numerário, os empregados que optaram por receber tais vales devem renunciar a uma parte dessa remuneração em troca dos mesmos, traduzindo-se essa operação numa dedução específica no fundo recebido pelos empregados que fizeram essa opção. Por outro lado, o empregador recebe realmente uma contrapartida pelo fornecimento dos vales de compra em numerário, uma vez que esta corresponde a uma fracção da remuneração em numerário dos seus empregados. Além disso, o encargo do IVA relativo ao fornecimento desses vales é suportado pelos empregados que os recebem, uma vez que a dedução a que esse fornecimento dá lugar na remuneração desses empregados compreende o preço dos vales em questão bem como a integralidade do IVA relativo a estes.

(cf. n.os 29 a 32, 35 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

29 de Julho de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 2.º, ponto 1 – Conceito de ‘prestações de serviços efectuadas a título oneroso’ – Vales de compra entregues por uma sociedade aos seus empregados no âmbito da remuneração destes»

No processo C-40/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), por decisão de 16 de Janeiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Janeiro de 2009, no processo

Astra Zeneca UK Ltd

contra

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), E. Juhász, T. von Danwitz e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: N. Nanchev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Março de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Astra Zeneca UK Ltd, por M. Conlon, QC, e D. Southern, barrister, mandatados por G. Salmond, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, por H. Walker, na qualidade de agente, assistida por N. Fleming, QC,
- em representação do Governo grego, por K. Georgiadis, I. Bakopoulos e V. Karra, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 22 de Abril de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, ponto 1, 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), e 17.º, n.º 2, 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Astra Zeneca UK Ltd (a seguir «Astra Zeneca») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners»), a propósito do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») do qual essa sociedade foi sujeito passivo em razão do fornecimento de vales de compra aos seus empregados no âmbito da remuneração destes.

Quadro jurídico

3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

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

4 O artigo 4.º, n.os 1 e 2, desta directiva está redigido como segue:

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

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

5 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

6 O artigo 6.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida directiva estabelece:

«Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º»

7 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, na sua redacção resultante do artigo 28.ºF, prevê:

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

a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A Astra Zeneca é uma sociedade que exerce as suas actividades no sector da indústria farmacêutica.

9 Esta sociedade propõe aos seus empregados, que não sejam sujeitos passivos de IVA, um sistema de remuneração consistente numa parte fixa anual, denominada «fundo de vantagem» («Advantage Fund», a seguir «fundo»), constituído por um montante em numerário e, se for caso disso, por vantagens escolhidas previamente pelos empregados, entendendo-se que cada vantagem escolhida por um empregado dá lugar a uma dedução específica no fundo recebido por esse empregado.

10 Entre essas vantagens, a Astra Zeneca propõe aos seus empregados vales de compra a apresentar em certos estabelecimentos comerciais.

11 Estes vales são de um valor nominal de 10 GBP, mas dão lugar à dedução de um montante inferior (entre 9,25 GBP e 9,55 GBP) no fundo recebido pelos empregados.

12 A Astra Zeneca fez as suas declarações de IVA, baseando-se no princípio de que não era obrigada a facturar, a jusante, o IVA sobre o fornecimento de vales de compra aos seus empregados e de que não estava autorizada a deduzir o IVA que tinha pago a montante, quando da aquisição desses vales.

13 No entanto, posteriormente, a Astra Zeneca sustentou que, uma vez que o custo de aquisição dos referidos vales faz parte das despesas gerais da empresa, deveria ser autorizada a deduzir o IVA resultante dessa aquisição, sem ser obrigada a facturar, a jusante, o IVA sobre o fornecimento dos vales em questão aos seus empregados, visto que esse fornecimento não era efectuado a título oneroso.

14 Por conseguinte, a Astra Zeneca pediu aos Commissioners, a título cautelar, o reembolso do IVA que pagou, a montante, pela aquisição dos vales de compra em causa.

15 A esse propósito, os Commissioners decidiram, em primeiro lugar, que a Astra Zeneca não está autorizada a deduzir o IVA pago a montante, quando da aquisição desses vales, uma vez que não os utiliza para efeitos de uma operação tributável.

16 Em segundo lugar, os Commissioners decidiram que, em alternativa, a Astra Zeneca é autorizada a deduzir o IVA pago a montante, quando da aquisição dos vales de compra, mas é obrigada a contabilizar o IVA relativo ao fornecimento desses vales aos seus empregados, uma vez que os vales ou são entregues a título oneroso, visto ser efectuada uma dedução no fundo dos empregados, ou são postos à disposição dos empregados para fins alheios à empresa. Neste último caso, dado que o valor da prestação de serviços corresponde ao custo relativo ao fornecimento dos vales de compra, a Astra Zeneca é obrigada a declarar, a jusante, o IVA sobre esse montante.

17 Por conseguinte, os Commissioners recusaram acolher o pedido de reembolso da Astra

Zeneca e, a título cautelar, emitiram o aviso de cobrança do IVA devido a jusante, para a hipótese de os vales de compra serem entregues a título oneroso pela Astra Zeneca aos seus empregados.

18 A Astra Zeneca interpôs recurso das referidas decisões dos Commissioners para o órgão jurisdicional de reenvio.

19 Foi nestas condições que o VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias do presente processo, o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que quando um empregado pode, ao abrigo das estipulações do seu contrato de trabalho, optar por receber uma parte da sua remuneração sob a forma de um vale de valor nominal, a entrega do referido vale pelo empregador ao empregado constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso?

2) No caso de a primeira questão receber uma resposta negativa, o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), [da Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que impõe que a entrega do vale pelo empregador ao empregado nos termos do contrato de trabalho seja equiparada a uma prestação de serviços quando o vale se destina a ser utilizado pelo empregado para fins privados?

3) Se a entrega do vale não for uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, [da Sexta Directiva], nem deva ser equiparada a uma prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), [dessa directiva], o artigo 17.º, n.º 2, [dessa mesma directiva] deve ser interpretado no sentido de que permite que o empregador recupere o [IVA] que suportou com a aquisição e a entrega do vale ao empregado nos termos do contrato de trabalho, quando o vale se destine a ser utilizado pelo empregado para fins privados?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Na primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o fornecimento de um vale de compra por uma sociedade, aos seus empregados, no âmbito da remuneração destes constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso.

21 A este propósito, deve recordar-se que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, a par das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso no território do país, e ao definir, no seu artigo 4.º, n.º 1, como «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade (v. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 6; de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Grécia, C-260/98, Colect., p. I-6537, n.º 24; e de 12 de Novembro de 2009, Comissão/Espanha, C-154/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 87).

22 O conceito de actividades económicas é definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva como englobando as actividades de produtor, de comerciante ou de prestador de serviços (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Países Baixos, n.º 7; Comissão/Grécia, n.º 25; e Comissão/Espanha, n.º 88).

23 A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido

pelo conceito de actividades económicas e o carácter objectivo deste conceito, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente do seu fim ou do seu resultado (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Países Baixos, n.º 8; Comissão/Grécia, n.º 26; e Comissão/Espanha, n.º 89).

24 Tendo em conta a extensão do âmbito de aplicação do IVA, há que reconhecer que uma sociedade como a Astra Zeneca, na medida em que fornece vales de compra aos seus empregados, mediante renúncia, por estes, a uma parte da sua remuneração em numerário, exerce uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva.

25 Os vales de compra em causa no processo principal permitem aos empregados que os recebam comprar um bem ou um serviço em estabelecimentos comerciais determinados, pelo que, tal como salienta o advogado-geral no n.º 31 das suas conclusões, esses vales lhes atribuem um direito futuro e indeterminado quanto ao seu objecto sobre bens ou serviços.

26 Por conseguinte, na medida em que os referidos vales não transferem imediatamente o poder de dispor de um bem, o seu fornecimento constitui, para efeitos do IVA, não uma «entrega de um bem», na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, mas uma «prestação de serviços», na acepção do artigo 6.º, n.º 1, desta directiva, uma vez que, por força desta última disposição, qualquer operação que não constitua uma entrega de um bem na acepção do artigo 5.º é considerada uma prestação de serviços.

27 Quanto a determinar se uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal é efectuada a título oneroso, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o conceito de «prestação de serviços efectuada a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, pressupõe a existência de uma ligação directa entre o serviço prestado e o contravalor recebido (v. acórdãos de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Colect., p. 1443, n.º 12, e de 16 de Outubro de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 12; e acórdãos, já referidos, Comissão/Grécia, n.º 29, e Comissão/Espanha, n.º 92).

28 É igualmente de jurisprudência constante que a base de tributação para a entrega de um bem ou a prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. Essa contrapartida constitui, portanto, o valor subjectivo, isto é, o realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objectivos. Além disso, a referida contrapartida deve poder ser expressa em dinheiro (v. acórdão *Fillibeck*, já referido, n.os 13 e 14 bem como a jurisprudência referida).

29 Ora, no que diz respeito à operação em causa no processo principal, há que reconhecer que existe uma ligação directa entre o fornecimento dos vales de compra em causa pela Astra Zeneca aos seus empregados e a parte da remuneração em numerário a que estes devem renunciar como contrapartida desse fornecimento.

30 Com efeito, em vez de receber a integralidade da sua remuneração em numerário, os empregados da Astra Zeneca que optaram por receber tais vales devem renunciar a uma parte dessa remuneração em troca dos referidos vales, traduzindo-se essa operação numa dedução específica no fundo recebido pelos empregados que fizeram essa opção.

31 Por outro lado, não há dúvida de que a Astra Zeneca recebe realmente uma contrapartida pelo fornecimento dos vales de compra em causa e que essa contrapartida é expressa em dinheiro, uma vez que corresponde a uma fracção da remuneração em numerário dos seus empregados.

32 Além disso, como foi exposto na audiência, o encargo do IVA relativo ao fornecimento

desses vales é suportado pelo consumidor final dos bens e/ou dos serviços que podem ser comprados com os referidos vales, isto é, os empregados da Astra Zeneca que os recebem, uma vez que a dedução a que esse fornecimento dá lugar na remuneração desses empregados compreende o preço dos vales em questão bem como a integralidade do IVA relativo a estes.

33 Consequentemente, tal como salienta o advogado?geral no n.º 45 das suas conclusões, quando um empregado pretenda utilizar esses vales, basta?lhe entregar estes últimos, que incluem o IVA, ao comerciante ou ao prestador de serviços em causa, para receber, em troca, os bens ou os serviços da sua escolha, entendendo?se que o preço desses bens ou desses serviços, incluído o IVA, foi pago por esse empregado no momento em que optou por receber os vales de compra em causa, mediante renúncia a uma parte da sua remuneração, e que só no momento da utilização desses vales pelo referido empregado é que esse comerciante ou esse prestador de serviços pagará ao fisco o IVA relativo aos referidos bens ou serviços.

34 Nestas condições, a operação em causa no processo principal constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva.

35 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o fornecimento de um vale de compra por uma sociedade, que adquiriu esse vale a um preço que inclui o IVA, aos seus empregados, mediante renúncia, por estes, a uma parte da sua remuneração em numerário, constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção dessa disposição.

Quanto à segunda e à terceira questão

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

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

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

O artigo 2.º, ponto 1, 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que o fornecimento de um vale de compra por uma sociedade, que adquiriu esse vale a um preço que inclui o imposto sobre o valor acrescentado, aos seus empregados, mediante renúncia, por estes, a uma parte da sua remuneração em numerário, constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção dessa disposição.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.