

|

61999J0380

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 3 de Julho de 2001. - Bertelsmann AG contra Finanzamt Wiedenbrück. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) - Matéria colectável - Despesas de remessa de brindes-prémio. - Processo C-380/99.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-05163

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Matéria colectável - Entrega de bens - Contrapartida que pode consistir numa prestação de serviços - Condição - Vínculo directo entre a entrega de bens e a prestação de serviços podendo o seu valor ser expresso em dinheiro - Entrega de brindes-prémio pela angariação de novos clientes - Preço de compra e despesas de envio dos brindes a cargo do fornecedor

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a)]

Sumário

\$\$A contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços e constituir a sua matéria colectável na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 se existir um vínculo directo entre a entrega de bens e a prestação de serviços e se o valor desta última puder ser expresso em dinheiro. Tal valor, que é um valor subjectivo e não um valor estimado segundo critérios objectivos, deve corresponder ao que o beneficiário da prestação de serviços atribui aos serviços que pretende obter e ao montante que o mesmo está disposto a gastar para esse fim. Fazem parte do valor da prestação de serviços todas as despesas suportadas pelo beneficiário para a obtenção da prestação em questão, incluindo as relativas às prestações acessórias que estão ligadas à entrega dos bens.

Assim, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio ao beneficiário que constitua a contrapartida da angariação de um novo cliente inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa, quando

estas sejam suportadas por quem entrega o brinde.

(cf. n.os 17, 22-25 e disp.)

Partes

No processo C-380/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Bertelsmann AG

e

Finanzamt Wiedenbrück,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, V. Skouris (relator), J.-P. Puissochet, R. Schintgen e N. Colneric, juízes,

advogado-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Bertelsmann AG, por A. Raupach e D. Pohl, Rechtsanwälte,

- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por A. Robertson, barrister,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Bertelsmann AG e da Comissão na audiência de 25 de Janeiro de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 6 de Março de 2001,

profere o presente

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 5 de Agosto de 1999, entrada no Tribunal de Justiça em 8 de Outubro seguinte, o Bundesfinanzhof colocou, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Bertelsmann AG (a seguir «Bertelsmann») ao Finanzamt Wiedenbrück (a seguir «Finanzamt»), a propósito dos avisos de liquidação que fixam o imposto sobre o valor acrescentado para os exercícios de 1985 a 1990 (a seguir «IVA») devido pela Bertelsmann sobre brindes-prémio que esta tinha entregue a pessoas que já eram clientes em contrapartida da angariação de novos potenciais clientes.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva:

«A matéria colectável 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 [...].»

4 O artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva dispõe:

«A matéria colectável inclui:

[...]

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário [...].»

5 O § 3 da Umsatzsteuergesetz de 1980 (código alemão sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») define as operações sujeitas ao IVA. Em particular, o § 3, n.º 12, do UStG visa as operações de troca e prevê o seguinte:

«Verifica-se uma troca quando a remuneração da entrega de um bem consiste na entrega de outro bem. Uma operação é equiparada a uma troca quando a remuneração de uma prestação de serviços consiste na entrega de um bem ou numa prestação de serviços».

6 O § 10, n.º 2, segunda frase, do UStG, respeitante à matéria colectável das trocas e das operações equiparadas a uma troca, dispõe:

«Em caso de troca, de operações equiparadas a uma troca ou de uma dação em pagamento, o valor de cada operação vale como contrapartida da outra operação.»

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

7 A Bertelsmann é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que exercem as suas actividades no domínio dos clubes de livros e dos clubes de discos. Durante os anos de 1985 a 1990, as sociedades que faziam parte do grupo remetiam brindes-prémio, como livros, discos e bicicletas, a pessoas que já eram membros dos clubes em contrapartida da angariação de novos membros. Estas sociedades compravam os brindes-prémio junto de fornecedores externos ao grupo, assumindo os encargos relativos à remessa desses brindes aos membros que serviram de intermediários.

8 Em avisos de liquidação relativos aos exercícios de 1985 a 1990, o Finanzamt considerou que as entregas dos brindes-prémio constituíam operações equiparadas a uma troca e incluiu na matéria colectável destas operações para efeitos do IVA, além do preço de aquisição desses brindes, igualmente as despesas de remessa assumidas pelas referidas sociedades.

9 Por considerar que a inclusão das despesas de remessa na matéria colectável das entregas dos brindes-prémio não era conforme à Sexta Directiva, o Bertelsmann interpôs, sem processo administrativo prévio, recurso directo («Sprungklage») para o Finanzgericht Münster (Alemanha).

*10 Uma vez que este recurso não foi julgado procedente, o Bertelsmann interpôs recurso para o Bundesfinanzhof. Este indicou, na decisão de reenvio, que, em seu entender, o valor dos bens entregues não pode constituir o único elemento de referência para determinar a matéria colectável das entregas em causa no processo principal. Com efeito, considera que a matéria colectável deve incluir também as despesas de remessa, uma vez que a remessa dos brindes-prémio estava compreendida na entrega dos mesmos, enquanto prestação acessória desta. Contudo, por considerar que o litígio não podia ser resolvido de forma clara com base nos acórdãos do Tribunal de Justiça de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Colect., p. 6365), e de 2 de Junho de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Colect., p. I-2329), o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:*

«A matéria colectável a considerar no caso da entrega de um brinde-prémio, enviado ao beneficiário como contrapartida da angariação de um novo cliente, inclui, por força do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, além do preço de aquisição do próprio brinde-prémio, igualmente as despesas de remessa?»

Quanto à questão prejudicial

11 Pela sua questão, o tribunal a quo pergunta, no essencial, se o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio que constitui a contrapartida da angariação de um novo cliente inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa, quando estas sejam assumidas por quem entrega o brinde.

Argumentos formulados nas observações apresentadas perante o Tribunal de Justiça

*12 A Bertelsmann alega que, na medida em que o contravalor que constitui a matéria colectável da entrega de brindes-prémio é um valor subjectivo dificilmente determinável, apenas se deve ter em conta o preço de aquisição desses brindes. A sua tese seria confirmada pelo acórdão *Empire Stores*, onde o Tribunal de Justiça não incluiu as despesas de remessa na matéria colectável, não obstante esse acórdão respeitar a uma sociedade de venda por correspondência. Além disso, a Bertelsmann alega que as despesas de remessa não podem ser consideradas despesas*

acessórias na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, uma vez que esta sociedade as assume ela própria e não pede o respectivo pagamento aos seus compradores, a saber, os clientes que serviram de intermediários.

13 Os Governos alemão e do Reino Unido, bem como a Comissão, sustentam, em contrapartida, que a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa. Ao mesmo tempo que admitem que, no acórdão *Empire Stores*, já referido, em razão da questão então colocada ao Tribunal de Justiça, este não se exprimiu de maneira explícita acerca da inclusão das despesas de remessa na matéria colectável, alegam que resulta claramente deste acórdão que as despesas de semelhantes prestações acessórias da entrega devem ser incluídas na matéria colectável.

14 Por outro lado, os Governos alemão e do Reino Unido alegam que a necessidade de incluir as despesas de remessa na matéria colectável decorre igualmente do princípio segundo o qual o IVA deve ser liquidado de modo uniforme e neutro no plano concorrencial. O Governo do Reino Unido sustenta, nomeadamente, que, se se admitisse que a prestação de serviço do sujeito passivo que consiste na remessa não deve ser tida em conta no cálculo da matéria colectável, tal permitiria escapar a um imposto mediante entregas de coisas que reduziriam o valor da matéria colectável. Por conseguinte, os Governos alemão e do Reino Unido sustentam que o imposto que recai sobre a prestação de remessa deve ser transposto para o plano económico como se o cliente que serviu de intermediário tivesse adquirido o direito ao brinde-prémio e à sua remessa em contrapartida do pagamento de uma soma de dinheiro que cubrisse igualmente as despesas de remessa.

Apreciação do Tribunal de Justiça

15 Resulta do acórdão de 27 de Março de 1990, *Boots Company* (C-126/88, *Colect.*, p. I-1235, n.os 15 e 16), que, antes de se poder admitir a aplicabilidade do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, se deve excluir a aplicabilidade do seu artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b).

16 Está provado que as despesas de remessa, em causa no processo principal, constituem despesas de transporte. Em contrapartida, está igualmente provado que a *Bertelsmann* não pedia o pagamento destas despesas de remessa aos destinatários dos brindes-prémio. Daqui resulta que o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva não é aplicável ao caso do processo principal. É, portanto, à luz do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), desta directiva que se deve determinar a matéria colectável da entrega dos referidos brindes.

17 A fim de interpretar para este efeito a noção de «contrapartida» visada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante, a contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços e constituir a sua matéria colectável na acepção da referida disposição se existir um vínculo directo entre a entrega de bens e a prestação de serviços e se o valor desta última puder ser expresso em dinheiro (v., nomeadamente, acórdãos já referidos *Naturally Yours Cosmetics*, n.os 11, 12 e 16, e *Empire Stores*, n.º 12).

18 No caso do processo principal, foi efectuada uma entrega de bens em contrapartida de uma prestação de serviços que consiste na angariação de novos clientes. A este respeito, deve concluir-se, por um lado, que existe uma ligação directa entre a entrega de brindes-prémio e a angariação de novos clientes e, por outro, que, sendo os serviços prestados à *Bertelsmann* remunerados pela entrega de bens, o seu valor pode ser expresso em dinheiro (v. acórdão *Empire Stores*, já referido, n.os 16 e 17).

19 A questão que se coloca é, então, a de saber se existe uma ligação directa não apenas entre a entrega de brindes-prémio e a angariação de novos clientes, mas igualmente entre a remessa destes brindes e a referida prestação de serviços.

20 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, relativamente ao IVA, uma prestação deve ser considerada acessória dum prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (v., nomeadamente, acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 30, e de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 27).

21 Há que concluir que, no processo principal, face às circunstâncias deste, a remessa de brindes-prémio constitui uma prestação acessória da prestação principal que consiste na sua entrega. Com efeito, os clientes que angariaram novos clientes têm direito à entrega do brinde-prémio, bem como à sua remessa. Por conseguinte, a entrega e a remessa do brinde-prémio, no seu conjunto, formam uma operação única, remunerada por uma contrapartida que consiste na angariação de novos clientes.

22 Quanto à determinação do contravalor que serve de matéria colectável para uma operação desse tipo, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante, trata-se de um valor subjectivo, uma vez que a matéria colectável é a contrapartida efectivamente recebida e não um valor estimado segundo critérios objectivos (v., nomeadamente, acórdãos já referidos *Naturally Yours Cosmetics*, n.º 16, e *Empire Stores*, n.º 18).

23 Além disso, como o Tribunal de Justiça precisou no n.º 19 do acórdão *Empire Stores*, tal valor, para ser subjectivo, deve corresponder ao que o beneficiário da prestação de serviços atribui aos serviços que pretende obter e ao montante que o mesmo está disposto a gastar para esse fim.

24 Deve concluir-se que, por aplicação do princípio enunciado no acórdão *Empire Stores*, já referido, fazem parte do valor da prestação de serviços todas as despesas suportadas pelo beneficiário para a obtenção da prestação em questão, incluindo as relativas às prestações acessórias que estão ligadas à entrega dos bens. Daqui decorre que, no processo principal, uma vez que o beneficiário não só pagou o preço dos brindes-prémio, mas também as despesas de remessa para a sua entrega, estas despesas devem ser incluídas na matéria colectável da referida entrega.

25 Por conseguinte, deve responder-se à questão colocada pelo tribunal a quo que, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio que constitua a contrapartida da angariação de um novo cliente inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa, quando estas sejam suportadas por quem entrega o brinde.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

26 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, assim como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de um incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 5 de Agosto de 1999, declara:

Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio que constitua a contrapartida da angariação de um novo cliente inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa, quando estas sejam suportadas por quem entrega o brinde.