

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

5 de outubro de 2023 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Operações tributáveis — Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) — Entrega de bens a título oneroso — Entrega gratuita de um tablet ou de um smartphone por contrapartida da subscrição de uma nova assinatura de uma revista — Conceito de “prestação única” — Critérios — Artigo 16.º, segundo parágrafo — Afetação a ofertas de pequeno valor efetuadas para os fins da empresa»

No processo C-505/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), por Decisão de 22 de julho de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de julho de 2022, no processo

Deco Proteste — Editores, Lda.

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: M. L. Arastey Sahún, presidente de secção, N. Wahl (relator) e J. Passer, juízes,

advogado-geral: J. Richard de la Tour,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Deco Proteste — Editores, Lda., por J. Espanha, advogado,
- em representação do Governo Português, por P. Barros da Costa, C. Bento e A. Rodrigues, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e L. Santiago de Albuquerque, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto, em substância, a interpretação do artigo 2.º,

n.º 1, alínea a), e do artigo 16.º 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), bem como dos princípios da neutralidade, da igualdade de tratamento, da não discriminação e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Deco Proteste — Editores, Lda. à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da entrega, pela Deco Proteste — Editores, como presentes de subscrição, de tablets ou de smartphones aos novos subscritores das revistas que comercializa.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O artigo 16.º desta diretiva prevê:

«É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.»

Direito português

5 O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão resultante do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho (*Diário da República*, n.º 118/2008, Série I, de 20 de junho de 2008) (a seguir «Código do IVA»), prevê, no artigo 3.º, sob a epígrafe «Conceito de transmissão de bens»:

«1 — Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

[...]

3 — Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

[...]

f) [...] a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;

[...]

7 — Excluem-se do regime estabelecido na alínea f) do n.º 3, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.»

6 O artigo 18.º do Código do IVA, sob a epígrafe «Taxas do imposto», prevê que as transmissões de bens constantes das listas I e II anexas a este código beneficiem de uma taxa reduzida de IVA, fixada, respetivamente, em 6 % e em 13 %. As restantes transmissões de bens estão sujeitas à taxa normal de IVA de 23 %. As transmissões de *tablets* e de *smartphones* enquadram-se nesta última taxa.

7 A lista I anexa ao Código do IVA, sob a epígrafe «Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida», inclui um ponto 2.1 com a seguinte redação:

«Jornais, revistas e outras publicações periódicas como tais consideradas na legislação que regula a matéria, de natureza cultural, educativa, recreativa ou desportiva [...]»

8 A Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho (*Diário da República*, n.º 120/2008, Série I, de 24 de junho de 2008), delimita o conceito de «oferta» e define os procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos do IVA, para efeitos de aplicação do artigo 3.º, n.º 7, do Código do IVA. O artigo 3.º desta portaria, sob a epígrafe «Delimitação do conceito de oferta», dispõe:

«1 — A oferta pode ser constituída por bens comercializados ou produzidos pelo sujeito passivo ou por bens adquiridos a terceiros.

2 — Quando a oferta seja constituída por um conjunto de bens, o valor de (euro) 50, a que se refere o n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA, aplica-se a esse conjunto.

3 — Excluem-se do conceito de oferta os bónus de quantidade concedidos pelo sujeito passivo aos seus clientes.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A Deco Proteste — Editores é uma sociedade com sede em Portugal que edita e comercializa revistas e outro material informativo sobre defesa do consumidor. Estes produtos só são vendidos através do sistema de assinatura. No âmbito de campanhas promocionais destinadas a atrair novos clientes, oferece aos novos subscritores um presente de subscrição, que pode consistir num *tablet* ou num *smartphone*, com um valor unitário sempre inferior a 50 euros.

10 O presente de subscrição é enviado por correio a estes subscritores com as revistas, após o pagamento da primeira mensalidade de subscrição, cujo valor é igual ao das mensalidades subsequentes. Não é fixado nenhum período mínimo de subscrição, pelo que os subscritores ficam com o presente de subscrição sem penalização, após pagamento da primeira mensalidade, mesmo em caso de cancelamento do plano de subscrição.

11 Os presentes de subscrição são adquiridos a sociedades estabelecidas na União Europeia, no âmbito do regime de autoliquidação do IVA (*reverse charge*).

12 Em 2019, após a realização de um procedimento inspetivo que abrangeu, nomeadamente, o IVA relativo aos anos de 2015 a 2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que as faturas emitidas pela requerente no processo principal por ocasião das novas assinaturas mencionavam o valor da assinatura ao qual era aplicada uma taxa reduzida de IVA de 6 %. Em contrapartida, estas faturas não continham nenhuma referência aos presentes de subscrição.

13 A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que os presentes de subscrição constituíam ofertas na aceção do artigo 3.º, n.º 7, do Código do IVA, mas constatou que o seu valor excedia o limite de cinco por mil do volume de negócios do ano civil anterior previsto nesta disposição. Assim, sujeitou a IVA a entrega destas ofertas, considerando como valor tributável o seu preço de aquisição e como taxa de IVA a taxa normal de 23 %. Avaliou o valor do IVA devido a este título pela requerente no processo principal relativamente aos anos de 2015 a 2018 em 3 472 125,38 euros. No âmbito do procedimento inspetivo, esta última aceitou proceder, por um lado, à regularização do IVA relativo ao ano de 2015 e, por outro, com base em declarações de substituição, à autoliquidação do IVA relativamente aos anos de 2016 a 2018, após dedução dos créditos de imposto a seu favor. Pagou, assim, o valor total de 2 851 551,41 euros, os quais incluíam 270 936,70 euros de juros.

14 Porém, em seguida, a requerente no processo principal apresentou reclamação graciosa, pedindo o reembolso desta quantia, a qual foi indeferida em 11 de maio de 2021. Na sequência deste indeferimento, pediu, em 6 de agosto de 2021, a constituição do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), o órgão jurisdicional de reenvio.

15 A requerente no processo principal alegou, nomeadamente, que a atribuição de presentes de subscrição aos novos subscritores não revestia caráter de liberalidade, inexistindo intenção de agir a título gratuito (*animus donandi*). Na realidade, trata-se de um pacote comercial constituído por uma prestação de serviços, a saber, a assinatura, associada a uma transmissão de bens, a do presente de subscrição, com contrapartida pecuniária incluída no valor da assinatura da revista. Em todo o caso, ainda que se considerasse a oferta de presente de subscrição uma liberalidade, o seu valor unitário é inferior a 50 euros, pelo que é enquadrável no conceito de «oferta de pequeno valor», na aceção do artigo 3.º, n.º 7, do Código do IVA. A este respeito, sustenta que o limite de cinco por mil do volume de negócios do ano anterior, previsto nesta disposição, não tem relação com este conceito. Este limite não é conforme com o artigo 16.º da Diretiva 2006/112 e viola ainda os princípios da proporcionalidade, da neutralidade e da igualdade de tratamento.

16 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em circunstâncias como as do processo principal, se pode considerar que o presente de subscrição, ou seja, o *tablet* ou o *smartphone*, foi atribuído por contrapartida de um valor, ainda que este não esteja identificado ou autonomizado. Interroga-se também sobre a possibilidade de definir o conceito de «oferta de pequeno valor», na aceção do artigo 16.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, por recurso, em simultâneo, ao valor unitário de cada oferta e a um rácio do valor global das ofertas atribuídas pelo sujeito passivo em função do volume de negócios no ano precedente. Em caso de resposta afirmativa, pergunta se o limite de cinco por mil do volume de negócios previsto no artigo 3.º, n.º 7, do Código do IVA é de tal forma baixo, que retira o efeito útil ao artigo 16.º, segundo parágrafo, desta diretiva.

17 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias em que[,] mediante a subscrição de publicações periódicas através de

uma assinatura[,] é atribuído aos novos subscritores um brinde (um “*gadget*”), na aceção do artigo 16.º da Diretiva [2006/12,] essa atribuição deve ser considerada:

a) Como uma transmissão realizada a título gratuito, distinta da operação de assinatura das publicações periódicas?

Ou,

b) Como parte integrante de uma única operação efetuada a título oneroso?

Ou ainda,

c) Como parte integrante de um pacote comercial, constituído por uma operação principal (a assinatura da revista) e outra acessória (a atribuição do brinde), sendo esta última considerada uma transmissão a título oneroso e instrumental à assinatura da revista?

2) Sendo a resposta à primeira questão no sentido de estarmos perante uma transmissão gratuita, é conforme ao conceito de afetação a ofertas de pequeno valor previsto no segundo parágrafo do artigo 16.º da Diretiva [2006/112] a determinação de um limite anual do valor global dos brindes correspondente a um rácio de cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano precedente (a acrescer ao limite do valor unitário)?

3) Se a resposta à questão anterior for afirmativa, deve considerar-se que esse rácio de cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano anterior é de tal forma baixo que retira o efeito útil ao segundo parágrafo do artigo 16.º da Diretiva [2006/112]?

4) O referido limite de cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano anterior viola, e tendo em consideração também os fins com que é consagrado, os princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento ou não? discriminação e da proporcionalidade?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

18 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 16.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que a atribuição de um presente de subscrição por contrapartida da subscrição de publicações periódicas através de uma assinatura está abrangida pelo conceito de «entrega de bens efetuada a título oneroso», na aceção destas disposições, ou se o referido artigo 16.º, primeiro parágrafo, deve ser interpretado no sentido de que a atribuição de tal presente, que constitui uma operação distinta da operação de assinatura, deve ser considerada uma transmissão de bens a título gratuito, na aceção desta última disposição.

19 A título preliminar, importa recordar que, para efeitos de IVA, cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente. Todavia, quando uma operação compreende vários elementos, coloca-se a questão de saber se se deve considerar que é constituída por uma prestação única ou por várias prestações distintas e independentes, que importa apreciar separadamente para efeitos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, n.os 14 e 15 e jurisprudência referida).

20 Assim, primeiro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Cumpre considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos

pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 38 e jurisprudência referida).

21 Para determinar se o sujeito passivo efetua várias prestações principais distintas ou uma prestação única, há que identificar os elementos característicos da operação em causa, da perspetiva do consumidor médio. O conjunto de indícios a que se recorre para este objetivo inclui diferentes elementos, os primeiros, de ordem intelectual e de importância decisiva, destinados a demonstrar a indissociabilidade ou não dos elementos da operação em causa e o seu objetivo económico, único ou não; os segundos, de ordem material e sem importância decisiva, que eventualmente vêm em apoio da análise dos primeiros elementos, como a acessibilidade separada ou conjunta das prestações em causa ou a existência de uma faturação única ou distinta (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 39 e jurisprudência referida).

22 Segundo, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados prestação principal, ao passo que, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 40 e jurisprudência referida).

23 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o primeiro critério a tomar em consideração a este respeito é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 41 e jurisprudência referida).

24 O segundo critério, que constitui, na realidade, um indício do primeiro, tem que ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 42 e jurisprudência referida).

25 No caso em apreço, resulta dos elementos prestados pelo órgão jurisdicional de reenvio, resumidos nos n.os 9 a 11 do presente acórdão, que a atribuição de presentes de subscrição por cada assinatura contratada faz parte integrante da estratégia comercial da requerente no processo principal. Além disso, segundo este órgão jurisdicional, as subscrições de assinaturas são consideravelmente superiores quando acompanhadas de presentes de subscrição.

26 Existe, assim, uma ligação clara entre a atribuição de um presente e a assinatura das revistas da requerente no processo principal. Todavia, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, esta ligação não parece, por um lado, sistemática e, por outro, suficientemente estreita para que estas prestações sejam consideradas indissociavelmente ligadas, na aceção da jurisprudência referida nos n.os 20 e 21 do presente acórdão. A este respeito, as circunstâncias de a renovação de uma assinatura não resultar na atribuição de um novo presente e de, por outro lado, a requerente no processo principal ter efetuado campanhas promocionais sem oferecer presentes de subscrição tendem a demonstrar que as referidas prestações não são indissociáveis.

27 Em contrapartida, as circunstâncias do processo principal parecem ilustrar, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, uma prestação principal acompanhada de uma prestação acessória, na aceção da jurisprudência recordada nos n.os 22 a 24 do presente

acórdão. Com efeito, a atribuição de um presente de subscrição aos novos subscritores pela requerente no processo principal constitui um incentivo à subscrição. Não tem outra finalidade senão aumentar o número de subscritores das revistas que esta requerente publica e, por conseguinte, aumentar os lucros que a mesma realiza. De resto, resulta da decisão de reenvio que, no seu cálculo comercial, a requerente no processo principal tem em conta o facto de alguns subscritores cancelarem a subscrição após o pagamento da primeira mensalidade, que lhes permite ficar com o presente, sem obrigatoriedade de manter a subscrição. Não é menos verdade que a atribuição de um presente de subscrição permite à requerente no processo principal aumentar significativamente, ano a ano, o número de subscritores. Assim, a atribuição de tal presente não tem uma finalidade autónoma da perspectiva do consumidor médio, que aceita pagar pelo menos um mês de assinatura para obter o referido presente.

28 Além disso, a requerente no processo principal e a Comissão Europeia sublinham, com razão, nas observações que apresentaram, que o presente de subscrição oferecido nos anos de 2015 a 2018 permitiu aos novos subscritores beneficiarem, nas melhores condições, do serviço principal do prestador, a saber, a leitura das revistas para as quais a assinatura foi contratada, dado que um *tablet* e um *smartphone* permitem, por exemplo, consultar uma versão digital destas revistas.

29 Por conseguinte, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que a assinatura das referidas revistas, por um lado, e a oferta de um *tablet* ou de um *smartphone* com um valor unitário inferior a 50 euros por cada assinatura contratada, por outro, formam um todo, constituindo a assinatura a prestação principal e o presente uma prestação acessória que apenas tem por objeto incentivar a subscrição de uma assinatura.

30 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 16.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que a atribuição de um presente de subscrição por contrapartida da subscrição de publicações periódicas através de uma assinatura constitui uma prestação acessória da prestação principal, que consiste na entrega de publicações periódicas, abrangida pelo conceito de «entrega de bens efetuada a título oneroso», na aceção destas disposições, e não deve ser considerada uma transmissão de bens a título gratuito, na aceção do referido artigo 16.º, primeiro parágrafo.

Quanto à segunda a quarta questões

31 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder às outras questões submetidas.

Quanto às despesas

32 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 (Sétima Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 16.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

devem ser interpretados no sentido de que:

a atribuição de um presente de subscrição por contrapartida da subscrição de publicações periódicas através de uma assinatura constitui uma prestação acessória da prestação principal, que consiste na entrega de publicações periódicas, abrangida pelo conceito de «entrega de bens efetuada a título oneroso», na aceção destas disposições, e não deve ser considerada uma transmissão de bens a título gratuito, na aceção do referido artigo 16.º, primeiro parágrafo.

Arastey Sahún

Wahl

Passer

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de outubro de 2023.

O Secretário

A Presidente de Secção

A. Calot Escobar

M. L. Arastey Sahún

* Língua do processo: português.