CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIILO JÄÄSKINEN apresentadas em 15 de Abril de 2010[1]

I — Introdução

1. No «Ensaio sobre a Dádiva», publicado pela primeira vez em 1925, Marcel Mauss, um célebre antropologista francês, procurou demonstrar que, nas sociedades arcaicas, as trocas e os contratos assumem a forma de presentes. Em teoria, têm natureza voluntária; na realidade, a sua oferta e retribuição assumem um carácter obrigatório [2].

2. Uma vez que a natureza humana não mudou, não admira que o legislador da União Europeia, que define o Imposto sobre o Valor Acrescentado («IVA») como um imposto geral sobre o consumo aplicável a todas as transacções que constituam entregas de bens e prestações de serviços, efectuadas a título oneroso [3], não tenha aceite automaticamente a natureza gratuita das transacções qualificadas como tal [4]. Como iremos ver, na maioria dos casos, as transacções gratuitas estão sujeitas a IVA através da aplicação das disposições sobre entregas a si próprio [5]. No que respeita às ofertas qualificáveis como despesas recreativas ou de representação, ao excluir-se as aquisições destes bens do âmbito de aplicação das normas sobre deduções, atinge-se o mesmo efeito [6].

3. Contudo, a afectação a amostras ou a ofertas de pequeno valor está isenta de

1 — Língua original: inglês.

2 — Mauss, M., Essai sur le don, Presses universitaires de France Paris, 2007 (2008), p. 65; Mauss, M., Ensaio sobre a Dádiva. Edições 70, Lisboa, 2008. Richard Hyland conclui que as dificuldades que muitos sistemas jurídicos enfrentam em relação ao tratamento das trocas de presentes parecem validar a hipótese avançada por Mauss, segundo a qual a troca de presentes é um dos pilares das sociedades humanas. Ver Hyland, R., Gifts — A Study in Comparative Law, Oxford University Press 2009, p. 114. Porém, os etnógrafos têm tecido grandes críticas à metodologia utilizada por Mauss. (Ibid., p. 14).

3 — Artigo 2.º 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 seguir «Sexta Directiva IVA», JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

4 — O legislador da União Europeia parece ter-se inspirado no velho princípio «donatio non praesumitur» — existe uma presunção jurídica contra a doação. Relativamente a esta presunção nos sistemas de Direito Civil e de *Common Law*, ver Kangas, U., Lahja, («The Gift») Lakimiesliiton Kustannus, Helsínquia 1993, pp. 56 a 58.

5 — Por força do primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. Importa salientar, no entanto, que, após o acórdão C-48/97, Kuwait Petroleum (GB) Ltd, Colect. 1999, p. I-2323, o primeiro período também pode abranger disposições gratuitas para fins comerciais nos casos em que tenha sido deduzido IVA pago a montante sobre os bens objecto de disposição gratuita.

6 — Por força do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, não são permitidas deduções sobre despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

IVA [7]. Tendo em conta que estas transferências beneficiam de um tratamento fiscal favorável, os sujeitos passivos têm um importante interesse económico em conhecer o âmbito exacto destes conceitos. A sua aparente simplicidade revela-se ilusória quando aplicados no complexo contexto da distribuição de bens que constituem obras protegidas pelo direito de autor, como acontece no presente caso.

4. O presente pedido de decisão prejudicial do VAT and Duties Tribunal de Londres diz respeito à interpretação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, nos termos do qual a afectação a amostras e a ofertas de pequeno valor está isenta de IVA [8]. Embora o primeiro período do artigo 5.º, n.º 6 tenha sido apreciado em vários casos submetidos ao Tribunal de Justiça [9], esta é a primeira vez que o tribunal é chamado a interpretar o segundo período da referida disposição.

7 — Por força do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA.

8 — O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA corresponde agora ao artigo 16.º da Directiva 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 «a Directiva IVA»), que substituiu a Sexta Directiva IVA com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007 (ver o Quadro de Correspondência no Anexo XII da Directiva IVA). O objectivo da Directiva IVA consiste em apresentar as disposições aplicáveis de forma clara e racional, em consonância com o princípio de legislar melhor (considerando 3).

9 — Acórdão De Jong, C-20/91, Colect. 1992, p. I-2847; acórdão Kuwait Petroleum, referido na nota 5; acórdão Hotel Scandic Gåsabäck AB, C-412/03, Colect. 2005, p. I-743; acórdão Laszlo Bakcsi, C-415/98, Colect. 2001, p. I-1831; acórdãos apensos de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049.

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário* [10]

5. O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA estabelece o seguinte:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

10 — Uma vez que, no presente processo, o pedido de decisão prejudicial foi apresentado antes da entrada em vigor do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, (JO 2008 C 115, p. 47), mantiveram-se, ao longo de todo o documento, as referências a artigos do Tratado que institui a Comunidade Europeia (JO 2002 C 325, p.33).

B — *Direito nacional*

6. As disposições nacionais aplicáveis são a section 5(1) da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994 (Value Added Tax Act 1994) e os parágrafos 5(1), 5(2), 5(2ZA) e 5(3) do Anexo 4 da referida lei, que foram alteradas em várias ocasiões durante o período relevante (de Abril de 1987 até à presente data).

7. Na versão actualmente em vigor, estas disposições estabelecem, em resumo, que constitui uma entrega de bens o acto de transferência ou disposição de bens que façam parte do património de um sujeito passivo, independentemente da natureza onerosa ou não desse acto. Exceptuam-se desta disposição as ofertas comerciais e a entrega de amostras. Relativamente às ofertas comerciais, o custo para o ofertante não pode ser superior a 50 £, por pessoa e por ano. No que respeita às amostras, nos casos de serem oferecidas várias amostras idênticas à mesma pessoa, apenas está isenta a primeira amostra. Até Julho de 1993, essa isenção só era aplicável a amostras industriais com um formato normalmente não disponível para venda ao público.

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

8. A EMI Group Limited («EMI»), uma empresa que se dedica à actividade de edição discográfica e de produção e venda de música gravada, distribui cópias gratuitas de gravações de música em discos de vinil, cassetes e discos compactos (a seguir «CD») a várias pessoas para promover o respectivo lançamento. Segundo a EMI, essa distribuição é necessária para o exercício da sua actividade, na medida em que lhe permite avaliar a qualidade comercial da gravação e a sua viabilidade no mercado.

9. No âmbito desta estratégia de promoção, a EMI distribui CD a pessoas que estão em posição de influenciar o comportamento dos consumidores (tais como pessoas que trabalham na imprensa, estações de rádio, programas de televisão, agências publicitárias, estabelecimentos de venda a retalho e cinemas) e a promotores musicais, designados «pluggers», que distribuem os CD aos seus próprios contactos. A EMI contrata promotores internos e externos que possuam uma aptidão especial ou que tenham obtido especial sucesso na promoção de gravações.

10. Para estes fins, a EMI disponibiliza música gravada em diferentes formatos: discos compactos «com marca de água» susceptíveis de serem gravados (a seguir «CDR») [11], com

11 — Os CDRs são uma variação do CD convencional. São gravados por uma das editoras discográficas da EMI, a Virgin Record Label, nos seus computadores e nos seus escritórios.

o nome do destinatário, o que permite a sua identificação em caso de reprodução; CDR sem marca de água fornecidos numa bolsa de cartão branca; CD «de amostra» fornecidos numa bolsa de cartão com a mesma arte-final do álbum acabado, ou CD no seu formato definitivo, prontos para venda ao público («produto acabado»). Estes últimos contêm um autocolante que menciona «Cópia Promocional Não Destinada a Revenda»; os restantes contêm a indicação de que a propriedade e o título pertencem à Virgin Records Limited, uma editora discográfica subsidiária da EMI. Importa referir que o «produto acabado» é oferecido a artistas, aos respectivos gestores e editores, agentes e outros contactos da comunicação social que a EMI entenda que devem receber o produto acabado.

11. Segundo o pedido de decisão prejudicial, cerca de 90% dos CD promocionais são enviados a indivíduos identificados. Dos documentos do processo parece também resultar que também podem ser enviadas individualmente gravações a várias pessoas que trabalham para a mesma organização. Aquando do lançamento de um single, são distribuídas aproximadamente 2 500 cópias gratuitas, e entre 3 000 e 3 750 quando se trata de álbuns. Um «promotor» individual pode receber até 600 gravações gratuitas para distribuição promocional. Para contextualizar estes números, importa acrescentar que, segundo a EMI, um álbum CD de sucesso pode vender milhões de cópias.

12. Entre Abril de 1987 e princípios de 2003, a EMI pagou IVA pelas gravações oferecidas nas circunstâncias acima descritas. Alegando que a legislação nacional é incompatível com o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva e que, consequentemente, não era devido IVA, a EMI requereu aos Commissioners for H.M. Revenue and Customs a devolução dos montantes de IVA por ela pagos em relação às referidas gravações. Tendo os Commissioners indeferido o pedido de reembolso, a EMI interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

13. A partir de Julho de 2003, a EMI deixou de declarar IVA pela entrega de CD gratuitos. Os Commissioners enviaram-lhe um aviso de liquidação relativo ao período de Julho de 2003 a Dezembro de 2004, do qual a EMI interpôs recurso para o órgão jurisdicional de envio.

14. Naquelas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre as seguintes questões:

«a) Como deve ser interpretado o último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, no contexto das circunstâncias do presente caso?

b) Em particular, quais são as características essenciais de uma "amostra" na acepção do último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva?

c) Pode um Estado-Membro limitar a interpretação do conceito de "amostra", no último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva,

i) a uma amostra industrial com um formato normalmente não disponível para venda ao público, oferecida a um cliente real ou potencial do negócio (até 1993),

ii) a apenas uma ou apenas à primeira de uma série de amostras oferecidas pela mesma pessoa ao mesmo destinatário, no caso de essas amostras serem idênticas ou não se distinguirem entre si em nenhum aspecto essencial (a partir de 1993)?

d) Pode um Estado-Membro limitar o conceito de "ofertas de pequeno valor" no último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva de modo a excluir

i) uma oferta de bens que faça parte de uma série ou sucessão de ofertas feitas ocasionalmente à mesma pessoa (até Outubro de 2003),

ii) quaisquer ofertas comerciais feitas à mesma pessoa em qualquer período de [doze] meses, cujo custo total exceda 50 £ (a partir de Outubro de 2003)?

e) Se a resposta à questão c), ii) *supra* ou a qualquer parte da questão (d) *supra* for afirmativa, no caso de um contribuinte fazer uma oferta semelhante ou idêntica de música gravada a dois ou mais indivíduos diferentes em virtude de qualidades pessoais que os tornam capazes de influenciar o nível de exposição do artista em causa, pode o Estado-Membro tratar esses bens como se fossem oferecidos à mesma pessoa, pela simples circunstância de esses indivíduos trabalharem para a mesma entidade?

f) As respostas às questões a) a e) *supra* podem ser afectadas pelo facto de o indivíduo que faz a oferta ser, ou trabalhar para, um contribuinte tributado pelo rendimento global, que poderia (ou teria podido) deduzir qualquer imposto a

montante devido sobre o fornecimento dos bens que compõem a amostra?»

IV — Observações preliminares

15. O órgão jurisdicional de reenvio coloca uma série de questões, que podem ser agrupadas em três grandes questões: i) qual é o significado de «afectação a amostras» (questões b) e c)); ii) qual é o significado de «afectação a ofertas de pequeno valor» [questão d)); iii) se o estatuto dos destinatários das ofertas ou amostras afecta a interpretação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA (questões e) e f).] A questão a) é uma questão de natureza geral, à qual será dada resposta na presente secção e na análise das questões b), c) e d).

16. Não obstante as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio serem muito específicas, a tarefa do Tribunal no âmbito do presente pedido de decisão prejudicial consiste em interpretar o segundo período do artigo 5.º, n.º 6, e não aplicá-lo aos factos peculiares do caso da EMI.

A — *A natureza específica do caso*

17. Os CD são um suporte material, no qual o verdadeiro produto de uma empresa discográfica — a gravação — pode ser comercializado. Em alguns casos, a mesma gravação é comercializada em diversos formatos convencionais, tais como MiniDiscs, Cassetes ou discos de vinil. As gravações podem ainda ser distribuídas por meios electrónicos através da Internet. Com excepção destas formas modernas de distribuição, como o *streaming* na Internet, a posse de uma gravação em alguns dos formatos supramencionados permite o seu uso por um número de vezes praticamente ilimitado.

18. Importa igualmente salientar que, para além de potenciais licenças ou transmissões de direitos de autor sobre a música ou a letra que possa ter adquirido aos titulares originais dos direitos, uma empresa discográfica goza da protecção dos direitos de propriedade sobre bens incorpóreos em relação aos discos em virtude do direito conexo que lhe assiste enquanto produtor de fonograma. Como tal, os rendimentos gerados por uma gravação não se resumem às vendas dos CD, sendo também provenientes de outras fontes, tais como os direitos de autor pagos, por exemplo, pelas empresas de radiodifusão através das sociedades de gestão colectiva em causa.

19. Estas características especiais da actividade de uma empresa discográfica poderão explicar as peculiaridades da estratégia de promoção da EMI: uma política aparentemente liberal em relação à distribuição de cópias gratuitas de CD, por um lado, e a prática de os oferecer, com algumas excepções de pouco relevo, apenas a destinatários identificados, por outro.

20. No entanto, importa não esquecer que a interpretação dada pelo Tribunal ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA no âmbito do presente pedido de decisão prejudicial será aplicável em toda a UE a vários tipos de sujeitos passivos. É necessário não perder de vista este contexto global, tendo simultaneamente em conta as peculiaridade do caso da EMI e de outras empresas que lidam com direitos de propriedade sobre bens incorpóreos.

21. Além disso, o presente caso respeita apenas ao fornecimento gratuito de bens, dado que, à data de início do processo, as cópias gratuitas de gravações musicais eram fornecidas, na sua maioria, em CD. Actualmente, as faixas musicais são frequentemente distribuídas através da Internet, o que poderá vir a suscitar a questão da qualificação dessa distribuição como prestação de serviços e das prováveis consequências dessa qualificação [12]. Porém, esta análise está fora do âmbito do presente caso.

22. Ao analisar o presente caso, importa ainda não esquecer que a interpretação dada às disposições da Sexta Directiva IVA tem de ser exequível, tendo em conta a natureza do IVA como imposto indirecto, cobrado essencialmente pelos próprios sujeitos passivos no decurso normal da sua actividade. Num cenário ideal, o tratamento, em matéria de IVA, de uma transacção que faz parte das actividades correntes e comercialmente legítimas de um sujeito passivo deveria ser imediatamente óbvio para este, sem necessidade de análises detalhadas ou encargos administrativos adicionais, tais como a manutenção de registos que ultrapassam as obrigações de facturação e contabilidade que lhes são aplicáveis [13].

12 — A disposição correspondente em matéria de serviços consta do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA.

13 — Segundo a OCDE, os dados recolhidos por autoridades fiscais demonstram claramente que, de todos os impostos, o IVA é aquele que impõe a maior carga fiscal, em termos absolutos, na maioria dos países. (OECD, Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 de Janeiro de 2008, ver http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Desde 2007, a Comissão Europeia tem procurado reduzir os encargos administrativos em treze áreas prioritárias, incluindo o IVA, através do seu «Programa de Acção para a Redução dos Encargos Administrativos na União Europeia». Para mais informações sobre os progressos destas propostas, ver a secção «Legislar melhor» no sítio Web da DG Empresas e Indústria: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B — *A relação entre amostras e ofertas*

23. Uma amostra não é necessariamente uma oferta na acepção do direito privado, embora, na maioria dos casos, o seja, dado que o sujeito passivo que oferece a amostra tenciona geralmente transmitir gratuitamente o direito de propriedade sobre a mesma para o destinatário [14]. Contudo, em alguns casos — como no presente caso — o sujeito passivo pode conservar o direito de propriedade sobre os objectos que compõem a oferta e, deste modo, assegurar juridicamente a vinculação formal do destinatário às condições e limites aplicáveis à utilização e transmissões subsequentes. Por outro lado, as ofertas implicam a transmissão da plena propriedade sobre os bens para os destinatários e, em muitos sistemas jurídicos, a capacidade do ofertante impor aos destinatários condições que limitem o seu poder de livremente disporem dos objectos oferecidos poderá ser reduzida ou inexistente.

24. No entanto, não considero que a potencial diferença que o direito privado estabelece entre amostras e ofertas em casos concretos seja relevante para efeitos de IVA, dado que a «entrega de bens» não corresponde a uma transmissão da propriedade na acepção do direito privado, abrangendo antes qualquer transmissão de bens corpóreos que confira ao destinatário o poder de deles dispor como se fosse o seu proprietário [15].

25. Além disso, existe uma sobreposição entre os dois conceitos, na medida em que as amostras são geralmente oferecidas, ou seja, o sujeito que faz a oferta não reserva para si o direito de propriedade sobre as mesmas. Por outro lado, na maioria dos casos, as ofertas mencionadas no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não podem ser consideradas ofertas, dado que não são efectuadas para aqueles fins e não possuem as características essenciais de uma amostra. Assim, poderá haver casos de amostras que não são ofertas, ofertas que não são amostras (na maioria dos casos) ou amostras que também são ofertas (em muitos casos).

26. Por conseguinte, ainda que o facto de nem todas as amostras serem ofertas invalidar, em teoria, o argumento de que todas as amostras de pequeno valor são necessariamente ofertas de pequeno valor, não creio que tal seja relevante para a aplicação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. Esta

14 — Para a definição do conceito de «oferta» em diferentes sistemas jurídicos, ver Hyland, referido na nota 2, pp. 127 a 217). Na opinião deste autor, uma oferta define-se, no contexto do Direito Comparado, pela sua natureza gratuita, pelo elemento subjectivo (intenção de doar), pela sua natureza como transmissão inter vivos e pelo objecto da oferta como o factor que distingue este conceito de outras transmissões gratuitas de direitos. É interessante constatar que, segundo Hyland (p. 132), as ofertas são geralmente feitas fora do contexto do mercado, dominado por interesses próprios, apesar de discutir também a questão das doações efectuadas por associações comerciais (pp. 233 a 237).

15 — Ver, mais recentemente, acórdão Aktiebolaget NN (C-111/05, Colect. 2007, p. I-02697, n.º 32); acórdão University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03, Colect. 2006, p. I-01751, n.º 43); acórdão Shipping & Forwarding Enterprise (SAFE) (C-320/88, Colect. 1990, p. I-285, n.os 7 e 8).

disposição abrange todas as amostras, seja qual for o seu valor, e independentemente de serem formalmente doadas ao destinatário, bem como todas as ofertas de pequeno valor, independentemente de poderem ser simultaneamente consideradas como amostras.

C — Objectivos do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA

27. Os objectivos do primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA foram analisados em diversas ocasiões pelo Tribunal, que considerou repetidamente que a referida disposição visava assegurar a igualdade de tratamento entre os vários consumidores finais dos bens em causa, garantindo que o consumo final dos bens esteja sujeito a IVA nos casos de dedução do imposto pago a montante [16].

28. Porém, a letra do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA sugere que esta disposição tem um outro objectivo [17]. Os trabalhos preparatórios mostram que a ideia subjacente ao segundo período é a de que as amostras e as ofertas de pequeno valor não devem, contrariamente à regra geral, ser consideradas entregas tributáveis [18].

29. Deste modo, o segundo período do artigo 5.º, n.º 6 da Sexta Directiva IVA não pode ter também por objectivo evitar que os bens sobre os quais tenha sido deduzido IVA pago a montante escapem a este imposto, dado que tal retiraria todo o sentido útil à excepção da «afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras».

30. Na minha opinião, o segundo período tem por objectivo reconhecer o facto de que, no mundo dos negócios, as amostras e as ofertas de pequeno valor poderão ser necessárias para promover uma empresa e os seus produtos. Não pode haver outra justificação para o facto de o legislador as ter excluído do âmbito de aplicação da regra básica do IVA, segundo a qual o consumo de bens pelos consumidores finais está sujeito a IVA. No que respeita às amostras, o seu principal objectivo não é satisfazer uma necessidade do consumidor final, mas sim contribuir para

16 — É muito vasta a jurisprudência sobre o uso privado de bens inicialmente adquiridos para fins comerciais: acórdão Hotel Scandic, referido na nota 9, n.º 23; acórdão Bakcsi, referido na nota 9, n.º 45; acórdão Fischer, referido na nota 9, n.º 56; acórdão De Jong, referido na nota 9, n.ºs 15 e 18. Em apoio do objectivo de assegurar que o consumo final está sujeito a IVA, o primeiro período é, no entanto, igualmente aplicável à disposição de bens para fins comerciais sempre que tenha sido deduzido IVA pago a montante: acórdão Kuwait Petroleum, referido na nota 5, n.ºs 20 a 22. No processo que deu origem ao acórdão Kuwait Petroleum, o advogado-geral N. Fennelly referiu que o historial do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA mostra que o objectivo da disposição consistia em evitar que os bens sobre os quais não tivesse sido pago imposto a montante escapassem ao pagamento do imposto através da sua disposição a título gratuito para fins diferente do uso privado.

17 — Tal como salientou o advogado-geral N. Fennelly nas suas conclusões no processo que deu lugar ao acórdão Kuwait Petroleum, referido na nota 5, a palavra «todavia» chama a atenção para a diferença entre o primeiro e o segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. Trata-se de uma observação pertinente, embora nem todas as versões linguísticas contenham aquela palavra.

18 — Acórdão *Kuwait Petroleum*, referido na nota 5, n.º 23; ver também as conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo que deu lugar ao acórdão *Kuwait Petroleum*, n.º 26.

o aumento das transacções do sujeito passivo em causa [19]. Relativamente à «afectação a ofertas de pequeno valor» para fins comerciais, o legislador decidiu deliberadamente tolerar a sua inclusão no consumo final sem estarem sujeitas a IVA.

31. A afectação referida no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA tem de ser efectuada para fins comerciais. Por conseguinte, não me parece que a não tributação do consumo final gere o risco de os sujeitos passivos começarem a entregar gratuitamente bens sob a forma de amostras ou ofertas a pessoas com as quais não tenham uma relação pessoal especial. Só é legítimo presumir que teve lugar uma entrega gratuita para fins comerciais se tal se justificar por motivos promocionais ou de *marketing* atendíveis.

32. Assim sendo, no contexto do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, não considero que exista um grande risco de evasão ao IVA, contrariamente ao primeiro período, que respeita a um problema óbvio de confusão entre bens adquiridos para fins comerciais e para uso privado. No contexto do primeiro período, existem fortes incentivos económicos para as pessoas singulares que sejam, elas próprias, sujeitos passivos e para aqueles que estejam em posição de tirar partido dessa confusão.

D — *Contexto*

33. No que respeita ao contexto, a EMI e o Reino Unido parecem ter opiniões divergentes sobre o enquadramento do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA no regime do IVA.

34. A EMI alega que o segundo período confirma a regra geral de que o IVA só é aplicável às entregas a título oneroso [20], enquanto o Reino Unido alega que o segundo período constitui uma excepção à regra geral estabelecida no primeiro período, segundo a qual o IVA é aplicável de forma neutra do ponto de vista fiscal. Tendo em conta que o Reino Unido faz referência ao n.º 27 das conclusões do Advogado-Geral N. Fennelly no processo que deu origem ao acórdão Kuwait Petroleum, o que se pretende dizer é que, sempre que tenha sido deduzido IVA pago a montante, tem de ser pago IVA a jusante. Consequentemente,

19 — O facto de, em alguns casos, as amostras poderem ser consumidas, é irrelevante. Para uma análise mais detalhada desta questão, ver adiante n.os 60 a 70.

20 — Reminiscente da bem conhecida regra de que não deve ser cobrado IVA sobre um montante superior ao pago pelo consumidor final (acórdão Elida Gibbs Ltd C-317/94, n.º 19).

uma vez que o segundo período não segue esta lógica, deve ser encarado como uma excepção à regra geral.

35. De certa forma, ambas as partes têm razão. O problema é que partem de duas regras gerais diferentes: a EMI utiliza o título oneroso como «regra geral», enquanto o Reino Unido utiliza o conceito de tributação do consumo final.

36. Na minha opinião, a leitura que o Reino Unido faz do segundo período é mais concordante com a jurisprudência do Tribunal que interpreta o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA.

37. Como se depreende dos objectivos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA acima descritos nos n.ºs 27 a 32, a tributação da disposição de bens a título gratuito visa assegurar a neutralidade do sistema do IVA, de modo que os bens relativamente aos quais tenha sido deduzido o IVA pago a montante estejam sujeitos ao imposto a jusante. Assim sendo, a exclusão da «afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras» tem de ser considerada uma excepção a essa regra, dado que o IVA pago a montante é dedutível, não obstante se renunciar à cobrança do IVA correspondente a jusante.

38. Com efeito, no acórdão Kuwait Petroleum, o Tribunal, subscrevendo as conclusões do advogado-geral N. Fennelly, afirmou que os trabalhos preparatórios da Sexta Directiva IVA mostram que a ideia subjacente ao segundo período do artigo 5.º, n.º 6 é a de que as amostras e as ofertas de pequeno valor não devem, contrariamente à regra geral, ser consideradas entregas tributáveis [21].

39. Por conseguinte, o segundo período deve ser considerado uma excepção à regra geral estabelecida no primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, que confirma o princípio fundamental de que o IVA é aplicável às entregas que resultem em consumo final, mesmo nos casos em que a entrega seja efectuada a título gratuito [22].

40. De acordo com a jurisprudência consagrada pelo Tribunal, as excepções devem ser objecto de interpretação estrita [23]. Contudo, o facto de as disposições que estabelecem uma isenção deverem ser objecto de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para descrever as isenções devam ser

21 — Ver acórdão Kuwait Petroleum, referido na nota 5, n.º 23; conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo que deu origem ao acórdão Kuwait Petroleum, n.º 26.

22 — O artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3) estabelece a ideia central subjacente ao IVA, ou seja, a cobrança do imposto sobre o consumo final dos produtos.

23 — Acórdão Stichting Uitvoering Financiële Acties, (C-348/87, Colect. 1989, p. I-1737, n.º 13); acórdão Horizon College (C-434/05, Colect. 2007, p. I-4793, n.º 16).

interpretados de forma a privá-las do efeito pretendido [24].

V — O significado de «afectação a ofertas»

41. Nas questões a), b) e c), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente qual é o significado que deve ser atribuído ao conceito de «afectação a amostras» constante do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, e se esta disposição é incompatível com as restrições previstas na legislação nacional. O conceito de «afectação a amostras» pode ser limitado i) a uma amostra industrial com um formato normalmente não disponível para venda a um cliente real ou potencial; ou ii) à primeira de uma série de amostras oferecidas ao mesmo destinatário?

42. A Comissão alega, com razão, que este conceito deve ser objecto de interpretação uniforme. Esta afirmação é corroborada pelo objectivo geral estabelecido no preâmbulo da Sexta Directiva IVA, nos termos do qual importa garantir a aplicação coordenada das disposições da directiva [25]. Além disso, segundo a jurisprudência consagrada pelo Tribunal, decorre das exigências tanto de aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito comunitário que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para efeitos da determinação do seu sentido e alcance devem normalmente encontrar, em toda a União Europeia, uma interpretação autónoma e uniforme [26].

43. O Governo alemão propõe que se utilize, como ponto de partida, a definição de amostras estabelecida no Regulamento (CEE) n.º 918/83 do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras (a seguir «Regulamento das franquias aduaneiras») [27]. Nesse regulamento, as amostras são definidas como mercadorias de valor insignificante, que servem apenas para a obtenção de encomendas relativas a mercadorias do tipo que representam com vista à sua importação no território aduaneiro da Comunidade [28]. Para estes efeitos, entende-se por «amostra de mercadorias» os artigos representativos de uma categoria de mercadorias cujo modo de apresentação e quantidade, para mercadorias do mesmo tipo ou

24 — Acórdão Temco Europe SA (C-284/03, Colect. 2004, p. I-11237, n.º 17), e conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo que lhe deu origem, n.º 37.

25 — Décimo sexto considerando do preâmbulo da Sexta Directiva IVA.

26 — Ver, mais recentemente, acórdão Nordania Finans A/S e BG Factoring A/S (C-98/07, Colect. 2008, p.I-1281, n.º 17 e acórdãos aí referidos).

27 — JO 1983, L 105, p. 1; EE 02 F9 p. 276.

28 — Regulamento relativo às franquias aduaneiras, acima referido ibid., artigo 91.º

qualidade, não admite o seu uso para qualquer fim que não seja a prospecção [29].

44. Não considero que o critério do Regulamento das franquias aduaneiras, que visa uniformizar o tratamento aduaneiro das amostras que atravessam a fronteira aduaneira da UE, seja particularmente útil no contexto do IVA, que exige que se tome em consideração as práticas comerciais legítimas, evitando simultaneamente o risco de que os bens alegadamente oferecidos a título de amostra transitem indevidamente para o consumo final.

45. O Regulamento das franquias aduaneiras tem um objectivo específico, nomeadamente a concessão de franquia de direitos de importação ou de direitos de exportação [30]. Num contexto tão específico como este, as características físicas das mercadorias assumem uma importância fundamental, contrariamente ao que acontece no presente caso, em que a análise incide essencialmente sobre o papel do destinatário.

46. Quando se pretende determinar se um acto corresponde a uma «afectação a ofertas» no contexto da Sexta Directiva IVA, é necessário ter em consideração todas as circunstâncias relevantes. Para tal, é importante, na minha opinião, analisar os diferentes tipos de destinatários que recebem os bens a título de amostra, bem como as propriedades físicas dos bens em causa.

A — *Destinatários das amostras*

47. A perspectiva do destinatário é relevante para o debate sobre a relação entre uma amostra e o produto final, as quantidades em que as amostras podem ser oferecidas, o valor de uma oferta isolada e o risco de as amostras transitarem, de forma significativa, para o consumo final. Estas considerações levam-me à conclusão de que o conceito de «afectação a amostras» tem de ser analisado tendo em conta destinatários diferentes.

48. Na minha opinião, existem três tipos de destinatários de amostras. Uma correcta interpretação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA terá de abranger todos eles. Caso contrário, a qualificação ou não como afectação a amostras dependeria das pessoas a quem estas são oferecidas, não obstante o facto de todas elas desempenharem a mesma função comercial. A imposição de um limite legal ao número de amostras que

29 — Encontramos uma definição semelhante de amostra no artigo III da Convenção Internacional para facilitar a importação de amostras comerciais e de material publicitário (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Artigo 1.º, n.º 1, do Regulamento relativo às franquias aduaneiras, referido na nota 27.

podem ser oferecidas ao mesmo destinatário, por exemplo, pode ter consequências diferentes, consoante o destinatário seja uma empresa ou um consumidor.

49. A primeira categoria de destinatários é constituída pelos consumidores finais que recebem directamente as amostras da empresa em causa. Um exemplo típico é uma amostra de um produto alimentar oferecido a um cliente num supermercado local.

50. A segunda categoria de destinatários são as empresas que recebem, elas próprias, amostras para os seus próprios fins industriais ou comerciais, abrangendo este caso a utilização de amostras com a finalidade de garantir a qualidade. As empresas também podem receber amostras a fim de as distribuírem aos consumidores finais ou de as colocarem em exposição para que o consumidor final as possa experimentar [31].

51. A terceira categoria de destinatários é constituída pelas pessoas que actuam como intermediários entre as empresas e o público, como aquelas que, devido à posição que ocupam, estão em condições de aumentar o nível de exposição de um produto no mercado ou de influenciar as decisões do consumidor. Esta categoria abrange, não apenas os locutores de rádio, como no presente caso, mas também outros grupos de destinatários, tais como os professores universitários e os críticos literários que recebem cópias de livros para apreciação.

52. Estes destinatários podem ser pessoas singulares (trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores independentes) ou empresas.

53. Parece-me que, no presente caso, os destinatários pertencem, na sua maioria, à terceira categoria. As pessoas que trabalham para a imprensa recebem amostras de CD para que possam transmitir a sua opinião sobre o produto ao grande público. O mesmo acontece com os locutores das estações de rádio. Relativamente aos programas de televisão, agências publicitárias, estabelecimentos comerciais e cinemas, a distribuição de CD visa obviamente um público mais vasto que recebe informação através destes canais e não potenciais compradores.

54. No que respeita aos promotores externos, não vejo motivo para os distinguir de outros intermediários pelo simples facto de a sua função ser também expressar e transmitir uma opinião qualificada, enquanto especialistas,

31 — O Reino Unido parece reconhecer que essa categoria de destinatários está isenta em certas situações. Como referido na audiência, as Her Majesty's Revenue and Customs guidelines excluem i) as amostras entregues para teste de qualidade e ii) as amostras entregues a retalhistas para distribuição pelos clientes da regra geral que limita a quantidade de amostras que podem ser dadas a um retalhista (v. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

sobre os produtos e, deste modo, contribuir para a sua promoção no mercado [32].

de «afectação a amostras» não pode ser interpretado exclusivamente com base neste objectivo geral do sujeito passivo em causa.

B — *Características de uma amostra*

56. Parece existir, também, um vasto consenso quanto ao facto de a função essencial de uma amostra servir de exemplo de um produto classificado como bem para efeitos de IVA. Subscrevo este ponto de vista. A finalidade primária de uma amostra é servir de exemplo de um produto que o sujeito passivo promove no mercado, na qualidade de fabricante, distribuidor, comerciante, agente ou outro intermediário. Daqui decorre que uma amostra — ao contrário de uma oferta — tem de ser produzida, distribuída ou comercializada pelo sujeito passivo em causa ou ter outra ligação comercialmente relevante com as futuras vendas do produto [33].

i) Uma amostra promove o produto em causa como um exemplo

55. Tanto a EMI como a Comissão aceitam que a oferta de amostras tem por fim a promoção de produtos. Na minha opinião, é inquestionável que o objectivo promocional ou de marketing é uma das características da «afectação a amostras», especialmente tendo em conta que se exige que esta afectação tenha fins comerciais. No entanto, este objectivo geral também é comum às ofertas efectuadas para fins comerciais, independentemente de serem de pequeno valor ou terem fins de entretenimento. Por conseguinte, o conceito

57. Porém, a distribuição gratuita de produtos para fins promocionais com uma ligação ao negócio do sujeito passivo nem sempre pode ser tratada como uma «afectação a amostras».

58. Por exemplo, quando as existências remanescentes de produtos que já não se encontram em produção são distribuídas gratuitamente pelos clientes, não podemos

32 — Para efeitos da aplicação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, é irrelevante que a oferta da amostra seja contraproducente do ponto de vista promocional, o que poderá acontecer se a apreciação do destinatário da amostra for desfavorável.

33 — Por exemplo, uma empresa diversa do sujeito passivo que tenciona comercializar um determinado produto pode fabricar uma amostra desse produto na fase de pré-produção e distribui-la para fins de avaliação da qualidade.

considerar que estamos perante uma «afectação a amostras», ainda que esta distribuição beneficie a reputação do sujeito passivo ou sirva para promover ou divulgar o seu nome e a sua empresa. [34] Esta afectação não constitui, contudo, um exemplo dos produtos cuja venda pretende promover.

59. Outro exemplo de uma situação que não poderia ser qualificada como «afectação a amostras» é o caso em que um comerciante, para fins promocionais, promete oferecer a cada centésimo cliente um certo produto disponível para venda na sua loja. Esta medida de marketing não cumpriria o requisito da existência de uma ligação necessária entre a oferta de amostras e a promoção das futuras vendas dos bens de que as amostras são um exemplo [35].

ii) Uma amostra representa as propriedades do produto final

60. Especialmente no caso dos CD como «produto acabado», a questão que se coloca é a de saber se é necessário que a amostra seja sempre oferecida num formato normalmente não disponível para venda ao consumidor final ou se a distribuição de «produtos acabados» pode ser considerada uma «afectação a amostras». Associada a estas questões, está a preocupação de que, se um produto for oferecido no seu formato final, existe o risco de as amostras substituírem o consumo, criando assim o risco de violação do princípio da neutralidade fiscal.

61. A fim de poder servir como exemplo, uma amostra tem de conservar todas as propriedades essenciais da substância ou dos bens que representa. Nas observações escritas e na audiências, foram apresentados vários exemplos que ilustram este ponto [36]. Em muitos casos, a distribuição de uma amostra que possua todas as características essenciais do produto final não suscitará problemas, dado que poderão ser distribuídas quantidades mais pequenas do produto acabado a título de amostra. Uma amostra poderá ser também uma versão modificada ou simplificada do produto final se conservar todas as propriedades essenciais do produto.

62. No caso do terceiro tipo de destinatário, em especial, será muitas vezes necessário fornecer o produto inteiro no seu formato final para que possa ser devidamente apreciado e o intermediário possa exprimir com precisão a

34 — A EMI sustenta que este é um dos elementos essenciais do conceito de amostra.

35 — No exemplo do comerciante que oferece produtos a cada centésimo cliente, estamos obviamente a falar de ofertas e não de amostras, que são utilizadas para promover um negócio. No caso das ofertas, o objectivo não se resume à mera promoção das futuras vendas de determinados produtos distribuídos gratuitamente, visando antes melhorar, de um modo geral, a reputação da empresa, a fim de promover as futuras vendas de todos os produtos a ela associados.

36 — Por exemplo, uma amostra de detergente para lavar a roupa tem de ser suficiente para uma utilização. Um pedaço de croissant poderá não ser suficiente como amostra do produto de um pasteleiro, sendo necessário comer o croissant inteiro para apreciar todas as suas qualidades.

sua opinião. É o que acontece com produtos artísticos e literários como os livros e os CD, mas também com muitos outros produtos, tais como jogos de computador, peças criadas por estilistas ou arquitectos de interiores ou até mesmo produtos alimentares.

63. Na minha opinião, em regra, um artigo susceptível de satisfazer totalmente as necessidades de um consumidor do produto em causa não pode ser considerado uma amostra. Por exemplo, um consumidor que receba um livro, CD ou peça de vestuário a título de amostra não tem geralmente necessidade de comprar um novo exemplar do mesmo produto.

64. Em alguns casos, porém, um produto oferecido como amostra pode ter fins promocionais, na medida em que cria um novo hábito entre os consumidores. Além disso, um produto isolado, como um livro, uma revista periódica ou um CD, também pode ser considerado uma amostra se for oferecido com o objectivo de promover uma série, uma colecção, a adesão a um clube do livro ou a assinatura da revista.

65. É importante salientar que a segunda e terceira categorias de destinatários não recebem as amostras para consumo próprio, mas sim para fins profissionais.

66. No entanto, é possível que uma amostra acabe por ser consumo final, na medida em que substitui produtos que, de outra forma, o consumidor teria de comprar para satisfazer as suas necessidades específicas. Por exemplo: as canetas fornecidas a uma loja para testar a sua qualidade poderão ser tão boas que o responsável pelo teste começa a utilizar uma delas para fins profissionais e pessoais; o marido de uma crítica literária pode ler um novo romance que a sua mulher recebeu para avaliar, mas que apenas folheou. Obviamente, pode considerar-se que o marido consumiu o romance, mas não a crítica. A conclusão seria a mesma ainda que a crítica tivesse lido o livro, uma vez que este acto não seria considerado um acto de consumo na medida em que teria ocorrido no contexto da sua profissão [37].

67. Na minha opinião, estes exemplos de consumo final não intencional são «danos colaterais», inevitáveis no contexto de uma «afectação a amostras» justificada por motivos comerciais. São casos relacionados com circunstâncias que o sujeito passivo não pode prever ou evitar totalmente através da adopção de determinadas medida no momento da oferta das amostras.

37 — Para evitar mal-entendidos, importa esclarecer que a distinção ente consumo e actividades profissionais não significa que seja possível comprar bens para fins profissionais sem pagar o IVA a montante. No entanto, desde que a aquisição tenha lugar no âmbito da actividade profissional de um sujeito passivo, o IVA pago a montante é dedutível.

68. Para serem considerados amostras, os bens têm de ser oferecidos em formatos e quantidades conformes com as práticas comerciais correntes. Assim, as amostras não podem ser oferecidas em formatos susceptíveis de substituírem os produtos destinados a consumo final, salvo se a natureza do produto promovido pela amostra o exigir. No caso das amostras de produtos que têm de ser apreciados no seu formato final, é frequentemente exigida a utilização de embalagens especiais, autocolantes, carimbos ou outros dispositivos semelhantes para indicar que não se destinam ao comércio normal.

iii) Uma amostra é oferecida em quantidades adequadas

69. As amostras devem ser oferecidas apenas em quantidade suficiente para alcançarem o fim a que se destinam. Isto não significa necessariamente que apenas possa ser oferecida uma amostra por destinatário, dado que a quantidade do produto oferecida como amostra variará consoante os destinatários e os fins para que estes utilizam as amostras.

70. Relativamente ao segundo tipo de destinatário, por exemplo, uma interpretação que limite o conceito de «afectação a amostras» a um único exemplar por destinatário ou a um formato diferente do formato do produto final poderá estar em contradição com a realidade comercial. Muitas vezes, os destinatários abrangidos por esta categoria necessitam de mais do que uma amostra. Por exemplo: uma loja poderá necessitar de milhares de pequenas embalagens de um novo detergente em pó para dar aos seus clientes, na indústria e no comércio, para testar a qualidade de um novo produto poderão ser necessárias dezenas de amostras. Porém, o terceiro tipo de destinatário necessitará normalmente apenas de um exemplar da obra.

C — *Observações finais sobre a «afectação a ofertas»*

71. Tendo em conta as considerações precedentes, o segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não pode ser interpretado no sentido de permitir que os Estados-Membros imponham *a priori* restrições quantitativas ou qualitativas ao conceito de «afectação a amostras».

72. Além disso, as regras e princípios gerais sobre o abuso de direito, o controlo fiscal e a fraude fiscal também são aplicáveis no contexto da oferta de amostras. Tendo em conta a quantidade ou a qualidade dos bens oferecidos e outras circunstâncias do caso, pode

dar-se o caso de a transferência dos bens em causa não poder ser considerada uma «afectação a amostras» efectuada no contexto de práticas comerciais legítimas, por sujeitos passivos razoáveis, agindo de boa-fé, para fins comerciais [38].

73. Estando plenamente consciente de que compete ao tribunal nacional aplicar a análise aos factos, considero, no entanto, que talvez seja útil tecer alguns comentários sobre os quatro diferentes tipos de CD distribuídos no presente caso.

74. Para mim, os quatro tipos de CD oferecidos aos intermediários têm por objectivo promover o produto e podem ser considerados um exemplo do mesmo. No que respeita aos três primeiros formatos de CD (os CDR com marca de água com o nome do destinatário, os CDR sem marca de água em bolsas de cartão brancas e os CD de amostra), considero que a sua qualificação como amostras se justificará pelo facto de serem oferecidos num formato diferente do formato do produto acabado, mas adequado a uma amostra. Relativamente ao «produto acabado», a única coisa que o distingue do produto final é o autocolante com a menção de que não se destina ao comércio normal. Embora, como é óbvio, esse autocolante possa ser facilmente removido, não creio que esse facto, por si só, seja suficiente para afastar a classificação como amostra, se outros factos pertinentes apontarem nesse sentido.

75. Na minha opinião, o verdadeiro problema prende-se com as grandes quantidades de CD oferecidos a promotores externos para redistribuição a pessoas não conhecidas da EMI. A apreciação da qualificação deste tipo de estratégia promocional como «afectação a amostras» exige uma análise factual concreta, com vista a determinar se as pessoas que recebem os CD dos promotores desempenham o papel de intermediários ou se, pelo contrário, devem ser consideradas consumidores normais.

VI — Afectação a ofertas de pequeno valor

76. Na questão (d), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o conceito de «afectação a ofertas de pequeno valor» constante do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA pode estar sujeito a um limite quantitativo sobre o número ou o valor das ofertas que podem ser feitas ocasionalmente ou no período de um ano.

38 — Tal como concluiu o Tribunal no contexto da tributação directa, um Estado-Membro não pode actuar com base numa presunção geral de fraude fiscal. Ver acórdão ELISA (C-451/05, Colect. 2007, p. I-8251, n.º 91, e jurisprudência aí referida).

77. No que respeita à «afectação a ofertas de pequeno valor», ambas as partes partilham o entendimento que os Estados-Membros têm uma certa margem de apreciação na interpretação do conceito de «pequeno valor». A EMI alega, em particular, que esse termo deve ser interpretado por referência às circunstâncias económicas vigentes no Estado-Membro em causa. Como tal, isso obriga deixar aos Estados-Membros uma margem de apreciação na aplicação desse conceito.

78. Como ponto de partida, uma vez que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não faz qualquer referência expressa ao Direito dos Estados-Membros, o conceito de «afectação a ofertas de pequeno valor» deve, pelos motivos expostos em relação à «afectação a amostras», ser definido no contexto do direito comunitário [39].

79. Não há motivos de natureza jurídica que impeçam que o conceito de «ofertas» seja definido no contexto do direito comunitário. Isso implica uma resposta uniforme à questão de saber se o termo «oferta de pequeno valor» abrange mais do que uma transferência de bens. A interpretação do termo «pequeno valor» pode exigir, no entanto, uma certa margem de apreciação, pois o seu significado implica comparações que estão necessariamente associadas à situação económica dos Estados-Membros.

A — *Ofertas*

80. O que é uma oferta? Este conceito é fundamental em antropologia e sociologia e, em termos jurídicos, está bem enraizado em todos os sistemas desenvolvidos de direito privado [40]. No contexto da Sexta Directiva IVA e, mais concretamente, do seu artigo 5.º, n.º 6, este conceito foi analisado, de passagem, pelo advogado-geral W. van Gerven no processo Empire Stores Ltd. [41], que considerou que o segundo período do artigo 5.º, n.º 6 abrange «as ofertas enquanto ofertas de negócios e que se destinam a cultivar a imagem geral ou a fama sem que haja, em troca, uma contrapartida directa» [42]. Porém, esta questão não foi apreciada pelo Tribunal, dado que não era relevante para esse caso.

81. A explicação avançada pelo advogado-geral sugere que, no seu entender, com o conceito de «ofertas de pequeno valor» se pretende designar, antes de mais, as ofertas

39 — Ver n.º 10, *supra*

40 — Kangas (citado na nota de rodapé 4, p. VII e pp. 31 a 59), à semelhança do que fizera o grande jurisconsulto alemão Friedrich Carl von Savigny, salientou que, apesar da sua aparente simplicidade, a oferta é um instituto jurídico complexo.

41 — Acórdão de 2 de Junho de 1994, C-33/93, Colect. 1994, p. I-2329.

42 — Conclusões do advogado-geral no processo Empire Stores, n.º 19.

feitas para fins de marketing, publicidade ou para fins promocionais semelhantes.

82. Na minha opinião, o tratamento preferencial da «afectação a ofertas de pequeno valor» em termos de IVA só faz sentido se for entendido como aplicável essencialmente a ofertas feitas para esses fins.

83. Tal como já mencionei a propósito da «afectação a amostras», as ofertas feita para fins comerciais podem assumir diversas formas: ofertas publicitárias ou promocionais, se forem de pequeno valor; ofertas ao pessoal de uma empresa; ofertas sob a forma de actividades recreativas. Só a primeira está sujeita à norma do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. Na maioria dos casos, as ofertas ao pessoal podem estar sujeitas a IVA ao abrigo do primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, enquanto as ofertas sob a forma de actividades recreativas são tratadas no artigo 17.º, n.º 6, da directiva.

84. As ofertas que visam publicitar ou promover a empresa serão geralmente efectuadas em grandes quantidades, não existindo uma selecção individual para destinatários identificados. Estas ofertas serão efectuadas de forma *ad hoc*, sem que o sujeito passivo ou o seu agente conheça necessariamente a identidade do destinatário. São exemplos deste tipo de ofertas as canetas, t-shirts, blocos de notas, lenços e gravatas com o logótipo da empresa.

85. Porém, os sujeitos passivos também poderão efectuar, para fins comerciais, ofertas seleccionadas individualmente, tais como flores, caixas de chocolates, garrafas de vinho ou pequenos artigos de decoração, tais como jarras ou ornamentos. Em relação a estas ofertas, é fundamental que sejam de «pequeno valor» sob pena de serem consideradas (i) despesas de representação ao abrigo do artigo 17.º, n.º 6 da directiva e, como tal, não dedutíveis, ou, (ii) nos termos do acórdão Kuwait Petroleum, disposição a título gratuito ao abrigo do primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA [43].

86. A diferença entre «disposição de bens a título gratuito» no primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA e as «ofertas de pequeno valor» no segundo período daquela disposição é o seu valor e a sua finalidade [44].

43 — Nos termos do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, o imposto pago a montante não é dedutível, enquanto nos termos do primeiro período do artigo 5.º, n.º 6 da Sexta Directiva IVA, a dedução do imposto a montante é compensada pelo pagamento de IVA a jusante com base no regime de entregas a si próprio.

44 — Acórdão Kuwait Petroleum, referido na nota 5, n.º 23; conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo que deu origem a esse acórdão, n.º 26.

B — «*Pequeno valor*»

87. Parece-me que, se o termo «pequeno valor» for entendido puramente como um critério quantitativo, os Estados-Membros necessitarão inevitavelmente de alguma margem de apreciação em relação ao mesmo. Se, por outro lado, este termo for interpretado mais como um conceito qualitativo que não pode ser totalmente reduzido ao seu valor económico, essa margem de apreciação poderá ser desnecessária.

88. Seria tentador sugerir que o critério do «pequeno valor» deve ser objecto de uma interpretação qualitativa, designando as ofertas sem grande importância subjectiva para o destinatário.

89. Deste modo, as «ofertas de pequeno valor» mencionadas no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA seriam ofertas de natureza promocional efectuadas em grandes quantidades, contendo, muitas vezes, o logótipo, nome ou outra informação relacionadas com o sujeito passivo que as efectua, e distribuídas a clientes, potenciais clientes, contactos profissionais, sem ter em conta a identidade do destinatário. Contudo, até mesmo uma oferta que cumpra estes critérios, tal como uma gravata de seda ou um casaco de malha polar com o logótipo de uma empresa pode, em termos económicos, não ser de pequeno valor.

90. Por conseguinte, e tendo em conta que a interpretação do termo tem de ser exequível, não faria sentido propor tal interpretação. Seria difícil conjugar uma leitura qualitativa de «pequeno valor» com a necessidade de uniformizar a interpretação deste conceito. Assim sendo, é preferível uma interpretação quantitativa.

C — *Um limite monetário fixo para a «afectação a ofertas de pequeno valor»*

91. No que respeita ao valor monetário que deve ser considerado como o limite para o conceito de «pequeno valor», os critérios seguidos pelos Estados-Membros variam. Em alguns países, como a Espanha, a Itália e o Luxemburgo, não parece existir qualquer limite monetário específico para a definição de ofertas de pequeno valor [45]. Outros países, como o Reino Unido e a França, consideram preferível fixar uma quantia monetária específica em nome da segurança jurídica. Na Finlândia, o limite não é fixado por disposições juridicamente vinculativas, mas sim em directrizes administrativas aplicadas pelas autoridades

45 — Pergunta apresentada no Parlamento Europeu, de F. Herman à Comissão (JO 1990 C 24, p. 39). Embora esta pergunta remonte a 1990, considero útil dispor de algumas informações sobre a situação em outros Estados-Membros.

fiscais, com vista a assegurar uma prática uniforme nesta matéria [46].

92. Na minha opinião, estas decisões competem aos Estados-Membros, que poderão fixar limites com base na sua situação económica, preços médios e níveis médios de rendimento. Contudo, o limite não pode ser tão baixo que retire todo o sentido útil ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA ou que resulte na sua inaplicabilidade, nem tão elevado que desvirtue o significado corrente do termo «pequeno valor».

93. Os Estados-Membros podem fixar limites quantitativos absolutos para a «afectação a ofertas de pequeno valor» ou deve existir alguma flexibilidade na aplicação ao caso concreto?

94. Parece existir, pelo menos, uma decisão judicial de um tribunal nacional que conclui, a partir da inexistência de qualquer remissão para a legislação nacional no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, que os limites nacionais têm de poder ser contestados em casos concretos, ainda que a uniformidade da prática fiscal exija que as autoridades fiscais apliquem certos limites quantitativos previamente estabelecidos [47].

95. É certo que, tal como salientou a Comissão na audiência, seria difícil justificar a possibilidade de contestar uma condição quantitativa da aplicação de uma determinada norma fiscal em casos concretos, na medida em que tal contrariaria o objectivo de tal condição, ou seja, o tratamento uniforme de todos os sujeitos passivos. Não obstante, o presente caso diz respeito a uma disposição comunitária que, de acordo com os princípios normais de interpretação, deve ter um significado uniforme e, como tal, não deve deixar qualquer margem de apreciação aos Estados-Membros. Tendo isto em conta, penso que as medidas de execução adoptadas pelos Estados-Membros devem permitir alguma flexibilidade, em casos excepcionais, em relação à aplicação dos limites quantitativos estabelecidos. Por exemplo, uma empresa presente em vários Estados-Membros poderá desejar utilizar um conjunto de ofertas publicitárias com o mesmo design e o mesmo logótipo. Tendo em conta as normas do mercado interno, não me parece aceitável que um Estado-Membro com um limite nacional particularmente baixo para a definição de «pequeno valor» possa recusar isenção do IVA, sendo essa mesma oferta considerada de pequeno valor nos outros Estados-Membros envolvidos.

46 — Ver Kallio, M. et al, Arvonlisäverotus 2009, Edita, Helsínquia, 2009, p.512.

47 — Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo finlandês, de 3 de Outubro de 2006, KHO 2006:70.

D — *Ofertas cumulativas e «afectação a ofertas de pequeno valor»*

96. Parecem também existir diferenças entre a prática adoptada nos diversos Estados-Membros em relação à possibilidade de tomar em consideração, no seu conjunto, ofertas cumulativas. Em alguns sistemas jurídicos, como na Alemanha, nos Países Baixos e em França, são tomadas em consideração as ofertas feitas à mesma pessoa no período de um ano [48].

97. O Reino Unido alega que os limites cumulativos impostos pela legislação nacional são necessário para evitar abusos ao sistema do IVA e para garantir que os sujeitos passivos não possam iludir o primeiro período do artigo 5.º, n.º 6 da Sexta Directiva IVA, mediante uma série de ofertas que isoladamente tenham um «pequeno valor», mas que tomadas em conjunto tenham um valor superior.

98. Embora a luta contra a fraude seja um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva IVA [49] e os Estados-Membros tenham um interesse legítimo na adopção de medidas de prevenção de possíveis situações de fraude fiscal, o Reino Unido não apresentou quaisquer provas da existência de um verdadeiro risco de fraude neste caso.

99. Pessoalmente, não creio que a «afectação a ofertas de pequeno valor» para fins comerciais comporte verdadeiramente tal risco, ao contrário do risco evidente de fraude fiscal nas situações abrangidas pelo primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA.

100. No contexto do imposto sucessório progressivo sobre doações cumulativas ou do imposto progressivo de selo aplicável à transmissão de bens imóveis, por exemplo, é importante ter em conta todas as transacções efectuadas durante um determinado período, dado que existe um incentivo para iludir o efeito progressivo do imposto, dividindo uma transacção numa série de transacções mais pequenas. No contexto do IVA, porém, tal abordagem cumulativa não encontra apoio no texto do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. Além disso, tornaria o tratamento de uma afectação em termos de IVA dependente de afectações anteriores ou posteriores, dado que, por exemplo, o regime de IVA aplicável a uma oferta de valor inferior ao limite estipulado se alteraria posteriormente caso o destinatário recebesse outra oferta do mesmo sujeito passivo, fazendo com que o valor global das duas ofertas ultrapassasse este limite. Este resultado contrariaria a ideia de que cada uma das operações

48 — Pergunta à Comissão, referida na nota 44.

49 — Acórdão de 17 de Julho de 2008, Comissão/Itália (C-132/06, Colect. 2008, p. I-5457, n.º 46); acórdão de 11 de Fevereiro de 2008, Sosnowska (C-25/07, Colect. 2008, p. I-5129, n.º 22, e jurisprudência aí referida); ver também artigo 22.º, n.º 8 e artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

sujeitas a IVA tem de ser analisada em si mesma e não pode ser alterada por factos anteriores ou posteriores [50].

101. Não considero que exista qualquer risco de os sujeitos passivos fazerem ofertas de valor injustificado se agirem genuinamente com fins comerciais. As normas e princípios gerais em matéria de controlo fiscal, abuso de direito e fraude fiscal são suficientes para frustrar as tentativas de iludir o requisito de «pequeno valor» aplicável às ofertas isentas de IVA.

102. A aplicação literal de limites cumulativos obrigaria os sujeitos passivos a manterem registos das pessoas a quem fazem ofertas. Na minha opinião, esta exigência vai além das obrigações de facturação e contabilidade estabelecidas na Sexta Directiva IVA [51]. Além disso, não seria razoável exigir aos sujeitos passivos que se lembrassem das pessoas a quem ofereceram calendários, canetas com logótipos ou objectos semelhantes [52].

50 — Acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Optigen Ltd e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect. 2006, p. I-483, n.º 47).

51 — Artigo 22.º da Sexta Directiva IVA.

52 — Por outro lado, é razoável esperar que um sujeito passivo mantenha registos dos destinatários de ofertas para fins de representação e de outras ofertas de maior valor, a fim de evitar que a mesma oferta seja feita duas vezes ao mesmo destinatário.

VII — O estatuto fiscal dos destinatários de amostras e ofertas de pequeno valor

103. As questões e) e f) respeitam ao facto de a legislação nacional aplicável no Reino Unido limitar a aplicação da isenção do IVA à primeira amostra oferecida e prever a aplicação cumulativa do valor-limite das «ofertas de pequeno valor». As respostas às questões b) a d) por mim propostas excluem a possibilidade de as disposições nacionais imporem tais restrições à aplicação do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA.

104. Neste contexto, de acordo com a jurisprudência do Tribunal, a entrega de bens não respeita à transmissão do direito de propriedade na acepção do direito privado, abrangendo antes qualquer transferência de bens corpóreos que atribua ao destinatário o poder de dispor dos mesmos como se fosse o seu proprietário [53]. Desta forma, as amostras ou ofertas de pequeno valor podem ter simultaneamente como destinatários os empregados e os seus empregadores. Quais deles devem ser considerados destinatários é uma questão de facto que deve ser apreciada à luz das circunstâncias pertinentes, sendo o critério jurídico, para efeitos de IVA, a existência de um poder real de dispor dos bens como proprietário.

53 — Ver n.º 24 e nota de rodapé 15 *supra*.

105. Em muitos casos, a aplicação deste critério revela que a amostra ou oferta se destina ao empregador. Por exemplo, é óbvio que os empregados não são os destinatários de amostras oferecidas a um sujeito passivo para fins de teste ou redistribuição dos produtos. Por outro lado, o exemplar de um livro enviado a um crítico para sua casa tem obviamente por destinatário o próprio crítico, ainda que este trabalhe para um jornal. Da mesma forma, as ofertas de pequeno valor podem ter como destinatários empregados específicos (tais como calendários que lhes sejam enviados individualmente) ou o empregador (tais como uma caixa de chocolates enviada por um cliente para os escritórios de uma pequena empresa).

106. Na questão f), pergunta-se essencialmente se as respostas dadas seriam afectadas pelo facto de o destinatário poder deduzir o imposto a montante devido sobre o fornecimento dos bens.

107. A Comissão alega que a interpretação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não depende do estatuto do destinatário ou do seu direito à dedução do imposto pago a montante. Afirma ainda que, na prática, poderão existir casos em que uma empresa que recebe amostras ou ofertas tem direito à dedução do imposto pago a montante. Porém, para tal, terá de ter pago esse imposto, ou seja, o ofertante terá de lhe ter cobrado IVA sobre as amostras ou ofertas.

108. Concordo com esta lógica. Além disso, a questão parece não fazer muito sentido. A presunção mencionada pela Comissão — ou seja, a cobrança de IVA sobre as amostras ou as ofertas de pequeno valor — parece totalmente dissociada da realidade comercial.

VIII — Conclusão

109. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal responda do seguinte modo às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio:

«1. O termo afectação a amostras» constante do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, 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, significa:

— «qualquer entrega por um sujeito passivo,

— para fins de promoção das futuras vendas de um produto (qualificados como bens para efeitos de IVA),

— a um cliente real ou potencial ou a uma pessoa que, devido à posição especial que ocupa, é capaz de influenciar a exposição desse produto no mercado,

— de um ou vários exemplares de bens que sirvam como exemplo desse produto, na medida em que conservam todas as propriedades essenciais do mesmo em termos de qualidade e características, permitindo, assim, que o destinatário, os seus clientes ou outras pessoas que recebam comunicações do destinatário avaliem ou testem a natureza, as propriedades e a qualidade do produto.

2. Os Estados-Membros podem fixar um limite para o valor monetário da "oferta de pequeno valor" mencionada no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 do Conselho, tomando em consideração o nível geral de preços e rendimentos e outras circunstâncias económicas vigentes nesse Estado-Membro, desde que o limite não seja tão baixo que retire todo o sentido útil ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA ou que resulte na sua inaplicabilidade, nem tão elevado que desvirtue o significado corrente do termo "pequeno valor", podendo ainda prever excepções individuais à aplicação do referido limite nos casos em que tal se justifique por razões objectivas. A afectação a ofertas de pequeno valor, na acepção da referida disposição, significa entregas individuais efectuadas por um sujeito passivo. Os Estados-Membros não podem aplicar cumulativamente os limites acima referidos a várias ofertas efectuadas durante um determinado período de tempo.

3. Compete ao tribunal nacional determinar quem é o destinatário de uma afectação na acepção do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388, tendo em conta todas as circunstâncias do caso concreto. No que respeita ao tratamento em termos de IVA de uma afectação ao abrigo do segundo período do artigo 5.º, n.º 6, dessa directiva, o facto de o destinatário ter ou não direito à dedução do imposto pago a montante é irrelevante.»