ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

20 de Janeiro de 2005 *

No processo C-412/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, submetido pelo Regeringsrätten (Suécia), por decisão de 29 de Setembro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Outubro de 2003, no processo

Hotel Scandic Gåsabäck AB

contra

Riksskatteverket,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Lenaerts (relator), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász e M. Ilešič, juízes,

* Língua do processo: sueco.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e na sequência da audiência de 21 de Outubro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo sueco, por A. Kruse e K. Wistrand, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,

— em representação do Governo grego, por M. Apessos, V. Pelekou e I. Pouli, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo finlandês, por A. Guimaraes-Purokoski, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e L. Ström, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Novembro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial incide sobre a interpretação dos artigos 2.º, 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Hotel Scandic Gåsabäck AB (a seguir «Scandic») à Riksskatteverket (Administração dos Impostos), a propósito da determinação da matéria colectável pelo fornecimento de refeições por esta sociedade aos membros do seu pessoal.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, as «entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade», estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

4 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva determina que, regra geral, a matéria colectável das entregas de bens e das prestações de serviços é calculada atendendo a «tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

5 O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva dispõe:

«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.»

6 Em caso de afectação de um bem, tal como definida nos termos do artigo 5.º, n.º 6, o artigo 11.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva contém uma regra específica relativamente à determinação da matéria colectável, nos seguintes termos:

«A matéria colectável é constituída:

[...]

b) No caso de operações referidas nos n.°[...] 6 [...] do artigo 5.°, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam;

[...]»

7 Relativamente às prestações de serviços, o artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva dispõe:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

[...]»

8 Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, a matéria colectável é constituída, «no caso de operações referidas no n.º 2 do artigo 6.º, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviço».

Legislação nacional

9 Nos termos do capítulo 2, § 2, n.º 2, da mervärdesskattelagen (lei sueca do IVA) (SFS 1994, n.º 200, a seguir «lei sueca»), entende-se por afectação de bens por um sujeito passivo a disposição de bens a título gratuito ou a título oneroso, por um valor inferior a um determinado montante, calculado nos termos do capítulo 7, § 3, n.º 2, alínea a), da lei sueca, não estando este valor reduzido condicionado em termos comerciais. O valor visado nesta disposição é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens semelhantes ou, se não se achar esse valor, pelo seu preço de custo no momento da afectação.

10 Nos termos do capítulo 2, § 5, primeiro parágrafo, da lei sueca, a «afectação de serviços» compreende, nomeadamente, as prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo ou com a sua permissão para fins privados próprios ou para outros fins estranhos à empresa, se os serviços forem prestados a título gratuito ou a título oneroso por um valor inferior a um determinado montante calculado nos termos do capítulo 7, § 3, n.º 2, alínea b), da lei sueca, não estando esse valor reduzido condicionado em termos comerciais. Resulta desta última disposição que esse valor é constituído pelo custo do serviço no momento da «afectação».

11 O capítulo 7, § 2, primeiro parágrafo, da lei sueca dispõe que a matéria colectável no fornecimento de bens e de serviços assim afectados é constituída pelo valor calculado nos termos do disposto no capítulo 7, § 3, n.º 2, alínea a) ou alínea b), da mesma lei.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Scandic exerce a sua actividade na Suécia, nos sectores da hotelaria e da restauração. Fornece o almoço ao seu pessoal, constituído por cerca de 25 pessoas, a um preço certo e numa cantina especialmente preparada pela empresa.

13 O pessoal paga a refeição a um preço que excede o custo suportado pela Scandic. No futuro, contudo, é possível que o preço seja inferior ao custo. A fim de conhecer as consequências fiscais do fornecimento de refeições ao seu pessoal, a Scandic perguntou à Skatterättsnämnden (comissão especial competente para adoptar decisões prévias em matéria fiscal) se o fornecimento de refeições ao seu pessoal constitui um fornecimento de alimentos (tributado à taxa de 12%) ou uma prestação de serviços (tributada à taxa de 25%) e se o facto de a sociedade fornecer refeições a um preço inferior ao custo suportado com o fornecimento dos bens ou a prestação de serviços determina a tributação nos termos das disposições da lei sueca relativas às afectações, ou se o preço pago pelo trabalhador constitui a matéria colectável.

14 A Skatterättsnämnden considerou, num parecer prévio de 10 de Junho de 2002, que o fornecimento de refeições pela Scandic ao seu pessoal devia ser considerado uma prestação de serviços e que estava sujeita ao IVA nos termos das disposições do capítulo 2, § 5, primeiro parágrafo, e do capítulo 7, § 3, n.º 2, alínea b), da lei sueca, se o preço da refeição fosse inferior ao custo suportado pela Scandic.

15 A Scandic interpôs recurso deste parecer para o Regeringsrätten (Supremo Tribunal Administrativo). Entende, por um lado, que o fornecimento de refeições aos membros do seu pessoal deve ser considerado uma entrega de bens e não uma prestação de serviços e, por outro, que as regras relativas à afectação não podem ser aplicadas, uma vez que o pessoal paga uma retribuição como contrapartida pelo fornecimento dessas refeições.

16 O Regeringsrätten declarou que, de acordo com a lei sueca, a tributação das prestações de serviços e das entregas de bens efectuadas a título privado ocorre quer quando a colocação à disposição se opera sem contrapartida quer quando há uma contrapartida inferior ao valor de compra ou ao preço de custo de um bem ou, consoante o caso, ao custo da prestação de serviços. No processo principal, colocou-se a questão de saber se as disposições dos artigos 2.º, 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva se opõem a esta legislação nacional.

17 Nestas condições, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) No caso de o Regeringsrätten, ao decidir a causa, entender que o fornecimento efectuado pela sociedade é de considerar uma entrega de bens, devem os artigos 2.º e 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA ser interpretados no sentido de que obstam a que a legislação de um Estado-Membro prescreva que se considere afectação de bens o facto de o sujeito passivo transmitir um bem a outrem mediante retribuição inferior ao valor de compra dos bens ou de bens semelhantes ou, se não se achar esse valor, pelo preço de custo?

2) No caso de o Regeringsrätten, ao decidir a causa, entender que o fornecimento efectuado pela sociedade deve ser considerado uma prestação de serviço de restauração, devem os artigos 2.° e 6.°, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva IVA ser interpretados no sentido de que obstam a que a legislação de um Estado-Membro prescreva que se considere afectação de um serviço o facto de o sujeito passivo efectuar, permitir que seja efectuado ou por qualquer outro modo prestar um serviço a si próprio ou ao seu pessoal, para uso privado ou para outro fim estranho à própria empresa, se o serviço for prestado mediante retribuição inferior ao custo de execução do serviço?»

Quanto às questões prejudiciais

18 As questões submetidas ao Tribunal de Justiça referem-se à determinação da matéria colectável numa operação de entrega de bens ou de prestação de serviços, por um sujeito passivo, ao seu pessoal, a um preço inferior ao custo. Elas visam, designadamente, permitir ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade, com as disposições da Sexta Directiva, da lei sueca que aplica as regras constantes dos artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, alínea b), desta directiva, num caso em que existe efectivamente uma contrapartida pela entrega de um bem ou a prestação de um serviço, mas em que a contrapartida é inferior ao custo do referido bem ou do referido serviço.

19 Os Governos grego e sueco consideram que as disposições dos artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva constituem alargamentos do âmbito das operações tributáveis no sentido de que o IVA incide mesmo sobre as transferências de bens ou de serviços que não sejam efectuadas «a título oneroso» nos termos do artigo 2.°

desta directiva. Resulta dessas mesmas disposições, conjugadas com o artigo 11.°, A, desta directiva, que o seu objectivo é impedir que um sujeito passivo ou os membros do seu pessoal beneficiem de vantagens indevidas em relação aos consumidores normais (v. acórdãos de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colect., p. I-1831, n.° 42, e de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049, n.° 56). Neste sentido, a Sexta Directiva submete a tributação não só as transferências a título gratuito mas também as transferências a um preço inferior ao preço de custo.

20 Ao invés, a Comissão das Comunidades Europeias e o Governo dinamarquês sustentam que os artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva se aplicam, de acordo com a sua redacção, unicamente no caso de operações efectuadas a título gratuito. Nos termos do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), desta directiva, a matéria colectável é constituída pela contrapartida realmente paga pelo trabalhador à entidade patronal, mesmo que esta seja de valor inferior ao custo das refeições fornecidas.

21 A este propósito, importa recordar que, de acordo com a regra geral enunciada no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável na entrega de um bem ou na prestação de um serviço, efectuadas a título oneroso, é constituída pela contrapartida realmente recebida para o efeito pelo sujeito passivo. Esta contrapartida constitui, portanto, um valor subjectivo, ou seja, realmente recebido, e não um valor calculado segundos critérios objectivos (v. acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, p. 445, n.° 13; de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Colect., p. 6365, n.° 16; de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.° 19; de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.° 13; e de 29 de Março de 2001, Comissão/França, C-404/99, Colect., p. I-2667, n.° 38). Além disso, essa contrapartida deve poder ser expressa em dinheiro (acórdãos, já referidos, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, n.° 13; Naturally Yours Cosmetics, n.° 16, e Fillibeck, n.° 14).

22 Como salienta, justamente, o advogado-geral no n.º 35 das suas conclusões, o facto de uma operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo é irrelevante para a qualificar de «operação a título oneroso». Com efeito, este último conceito pressupõe unicamente a existência de um nexo directo entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.º 12).

23 Os artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva equiparam a entregas de bens e a prestações de serviços efectuadas a título oneroso determinadas operações pelas quais não é recebida pelo sujeito passivo qualquer contrapartida real. O objectivo destas disposições é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem ou que fornece serviços para o seu uso privado ou o do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem ou um serviço do mesmo tipo, por outro (v. acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 35; Fillibeck, já referido, n.º 25; e Fischer e Brandenstein, já referido, n.º 56). Para a realização deste objectivo, os referidos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea a), impedem que um sujeito passivo que pôde deduzir o IVA na aquisição de um bem afectado à sua empresa se subtraia ao pagamento deste imposto, quando afecta este bem do património da sua empresa ao seu uso privado ou ao do seu pessoal, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor final que adquire o bem pagando o IVA (v. acórdãos de 6 de Maio de 1992, De Jong, C-20/91, Colect., p. I-2847, n.º 15; Enkler, já referido, n.º 33; Bakcsi, já referido, n.º 42; e Fischer e Brandenstein, já referido, n.º 56). Também o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva impede que um sujeito passivo ou um membro do seu pessoal obtenham isenção do imposto pela prestação de serviços feita pelo sujeito passivo pelos quais um particular deve pagar IVA.

24 Resulta da decisão de reenvio que, no futuro, os membros do pessoal da Scandic continuarão a pagar uma contrapartida real pelas refeições fornecidas pela

sociedade. Sendo a operação em causa efectuada a título oneroso na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva, os artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea b), desta não são de aplicar. Com efeito, estas últimas disposições apenas visam as operações efectuadas a título gratuito que são equiparadas a operações efectuadas a título oneroso, para efeitos de tributação do IVA.

25 No entendimento do Governo sueco, o objectivo e o efeito útil dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva ficariam comprometidos se uma operação efectuada por uma contrapartida simbólica não fosse abrangida pelo âmbito de aplicação destas disposições. Com efeito, o pagamento do IVA poderia, em grande parte, ser evitado se o sujeito passivo ou os seus empregados pudessem obter um bem ou um serviço por um valor simbólico e serem tributados com base nessa contrapartida.

26 A este propósito, deve dizer-se que não resulta minimamente da decisão de reenvio que o montante pago, no futuro, pelo pessoal da Scandic, pelo fornecimento das refeições na cantina da sociedade, venha a ser simbólico. Em todo o caso, o risco suscitado pelo Governo sueco apenas pode dar lugar a um pedido, com base no artigo 27.º desta directiva, quanto à introdução pelo Estado-Membro em causa de medidas derrogatórias, a fim de evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais.

27 Além disso, o Governo sueco observa que, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, as subvenções directamente ligadas ao preço das operações tributáveis integram a matéria colectável. Se uma empresa subvencionasse as refeições oferecidas ao seu pessoal, recorrendo a uma empresa de restauração externa, pagaria directamente a esta o montante da subvenção necessário para completar o preço pago pelo pessoal à empresa de restauração. A subvenção seria, então, considerada um montante directamente ligado ao preço e entraria na matéria

colectável nos termos da referida disposição. Ora, uma empresa que subvenciona refeições, servindo-se dos seus próprios serviços de restauração, deve ser tributada de modo equivalente.

28 A este propósito, importa lembrar que, de acordo com a regra geral enunciada no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável na entrega de um bem ou na prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo «do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

29 A parte da frase a que se refere o Governo sueco tem em vista situações em que estão em causa três intervenientes, a saber, quem concede a subvenção, o fornecedor do bem ou o prestador de serviços que dela beneficia e o comprador do bem ou o destinatário do serviço (v. acórdão de 22 de Novembro de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Colect., p. I-9115, n.° 10). No caso vertente, existem apenas duas partes, a saber, a Scandic, como fornecedora de bens ou prestadora de serviços, por um lado, e o seu pessoal, por outro. Além disso, resulta claramente do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva que a contrapartida é sempre fornecida pelo «adquirente, [o] destinatário ou [...] um terceiro», e nunca é, portanto, o fornecedor ou o próprio prestador. O custo suportado pelo próprio sujeito passivo pelo fornecimento de refeições ao seu pessoal não pode, portanto, entrar na matéria colectável na operação em causa.

30 Resulta do que precede que os artigos 2.°, 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que considera que operações em que existe uma contrapartida real, mesmo que esta seja inferior ao custo do bem ou do serviço fornecido, constituem a afectação de um bem ou a prestação de serviços para fins privados.

Quanto às despesas

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça, além das das referidas partes, não são reembolsáveis.

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

Os artigos 2.º, 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea b), 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, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que considera que operações em que existe uma contrapartida real, mesmo que esta seja inferior ao custo do bem ou do serviço fornecido, constituem a afectação de um bem ou a prestação de serviços para fins privados.

Assinaturas.