ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

30 de Setembro de 2010 *

No processo C-581/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Reino Unido), por decisão de 17 de Dezembro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Dezembro de 2008, no processo

EMI Group Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (relator) e D. Šváby, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: N. Jääskinen,
secretário: C. Strömholm, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 21 de Janeiro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da EMI Group Ltd, por R. Cordara, QC, e P. Key, barrister,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth, na qualidade de agente, assistido por P. Mantle, barrister,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de Abril de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos conceitos de «amostras» e de «ofertas de pequeno valor» que figuram no artigo 5.º, n.º 6, segundo período, 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 entre a EMI Group Ltd (a seguir «EMI») e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») a propósito do pedido da EMI destinado a obter o reembolso de montantes que esta afirma ter pago indevidamente a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), para o período compreendido entre Abril de 1987 e Junho de 2003, pelas cópias gratuitas de gravações musicais fornecidas a várias pessoas para fins de promoção das suas publicações musicais e do pedido de pagamento do IVA pela entrega dessas cópias notificado à EMI pelos Commissioners, para o período compreendido entre Julho de 2003 e Dezembro de 2004.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

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

2. As importações de bens.»

4 O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«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 IVA. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

5 A Sexta Directiva foi revogada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cujo artigo 16.º, n.º 2, está redigido em termos semelhantes aos do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva.

Legislação nacional

6 As disposições nacionais pertinentes que figuram na section 5(1) da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994) e os parágrafos 5(1), 5(2), 5(2ZA) e 5(3) do anexo 4 da referida lei foram objecto de várias alterações ao longo do período que está em causa no processo principal.

7 Na sua versão actual, estas disposições prevêem, no essencial, que a transferência ou a cessão, a título oneroso ou não, de bens de uma empresa que seja sujeito passivo do imposto constitui uma entrega sujeita a IVA, com excepção da distribuição de ofertas comerciais e de amostras. Relativamente às ofertas, a excepção está sujeita à condição de o seu valor não exceder o montante de 50 GBP, por pessoa e por ano. Até Outubro de 2003, esta excepção não abrangia as ofertas que fizessem parte de uma série de ofertas. No que diz respeito às amostras, apenas a primeira amostra beneficia da isenção quando várias amostras idênticas sejam entregues à mesma pessoa. Antes de Julho de 1993, a isenção abrangia apenas as amostras industriais apresentadas num formato normalmente não disponível para venda.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A EMI é uma sociedade de direito inglês que exerce uma actividade de produção e venda de gravações musicais e de edição musical. Desde 1987, a EMI promove novas gravações que ela própria produz, fornecendo cópias gratuitas dessas gravações, em formato de discos em vinil, cassetes e discos compactos (a seguir «CD»), a várias pessoas com capacidade para avaliar a qualidade comercial da gravação e influenciar o nível de publicidade de que beneficia um artista.

9 No âmbito dessa estratégia promocional, essas cópias gratuitas são, designadamente, distribuídas a pessoas que trabalham para a imprensa, estações de rádio, emissões de televisão, agências de publicidade, pontos de venda a retalho e cinemas. A EMI recorre igualmente a promotores, chamados «pluggers», pessoas com capacidade para promover as gravações nos meios audiovisuais e na imprensa, e que as distribuem, a título igualmente gratuito, aos seus próprios contactos, seleccionados e enumerados em listas especialmente elaboradas para o lançamento de cada novo CD.

10 A EMI fornece, para este fim, as gravações musicais em diferentes formatos, como CD para suporte de gravação, munidos de uma marca de água digital, para distribuição antes do lançamento do álbum, com identificação do nome do destinatário e que permite determinar a origem de eventuais cópias, CD para suporte de gravação, sem marca de água digital, distribuídos numa bolsa de cartão branca antes do lançamento do álbum, CD convencionais sem marca de água digital, distribuídos numa bolsa de papel com uma ilustração igual à que figura no álbum principal destinado à venda ao público, bem como CD em formato definitivo destinados à venda. Estes últimos estão munidos de um autocolante com a menção «cópia promocional não destinada a revenda». Os outros tipos de gravações distribuídas para fins promocionais contêm a indicação de que os direitos de propriedade foram adquiridos pela EMI.

11 Segundo a decisão de reenvio, cerca de 90% dos CD promocionais são enviados a pessoas identificadas pelo nome, e a principal excepção consiste no envio a pessoas identificadas devido à função que exercem em universidades ou outros estabelecimentos de ensino superior. Os destinatários potenciais de cópias gratuitas de gravações musicais, e que a EMI considera influentes no domínio da música, são, no total, cerca de 7 000. Para promoção de uma dada gravação, é elaborada uma lista específica constituída entre 200 e 500 destinatários. Essa lista contém os nomes das pessoas consideradas mais influentes para a promoção das vendas de gravações do tipo específico de música em questão. Quando uma nova gravação está pronta a ser comercializada, a EMI distribui em geral entre 2 500 e 3 750 cópias gratuitas. Quanto aos «pluggers», apenas um de entre eles pode receber até 600 cópias gratuitas, que é suposto este redistribuir. Inversamente, podem ser enviadas separadamente cópias a várias pessoas que trabalhem para um mesmo organismo, como a BBC.

12 No que diz respeito ao período compreendido entre Abril de 1987 e Junho de 2003, a EMI declarou o IVA relativo às gravações distribuídas nas circunstâncias acima descritas. Posteriormente, alegando que a legislação nacional é incompatível com o artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva e que, consequentemente, não era devido IVA relativamente a tais distribuições, a EMI requereu aos Commissioners a devolução dos montantes de IVA que tinha pago, relativos às referidas distribuições. Tendo os Commissioners indeferido o pedido de reembolso, a EMI interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

13 Além disso, uma vez que a EMI deixou de declarar IVA sobre as distribuições promocionais de CD a título gratuito a partir de Julho de 2003, os Commissioners notificaram-lhe uma liquidação tributária relativa a essas operações que abrangia o período de Julho de 2003 a Dezembro de 2004, da qual a EMI interpôs igualmente recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, o qual foi posteriormente apensado ao primeiro.

14 Nestas circunstâncias, o VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

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

2) 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?

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

a) 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)[?]

b) 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)?

4) 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:

   a) uma oferta de bens que faça parte de uma série ou sucessão de ofertas feitas ocasionalmente à mesma pessoa (até Outubro de 2003)[?]

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

5) Se a resposta à [segunda parte da terceira] questão ou a qualquer parte da [quarta questão] for afirmativa, no caso de um [sujeito passivo] 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?

6) As respostas [à primeira a quinta questões] podem ser afectadas pelo facto de o indivíduo que faz a oferta ser, ou trabalhar para, um [sujeito passivo integral], que poderia (ou teria podido) deduzir qualquer imposto a montante devido sobre o fornecimento dos bens que compõem a amostra?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de amostras, bem como à segunda e terceira questões

15 Com a primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de amostras, bem como com a segunda e terceira questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber como deve ser interpretado o conceito de «amostras» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, e, em especial, se este conceito abrange apenas os bens oferecidos em formato não disponível para venda e unicamente o primeiro exemplar de uma série de bens idênticos oferecidos ao mesmo destinatário.

16 Observe-se desde já que a Sexta Directiva não contém nenhuma definição do referido conceito. Por conseguinte, para o interpretar deve atender-se aos termos, contexto e finalidade do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão de 6 de Março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring, C-98/07, Colect., p. I-1281, n.º 17 e jurisprudência referida).

17 Recorde-se, a este respeito, que o primeiro período do referido artigo 5.º, n.º 6, equipara certas operações pelas quais o sujeito passivo não recebe nenhuma contrapartida real a entregas de bens efectuadas a título oneroso, sujeitas a IVA, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Segundo jurisprudência firme, o objectivo desta disposição é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem às suas necessidades privadas ou às do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo, por outro (v., designadamente, acórdão de

20 de Janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Colect., p. I-743, n.º 23 e jurisprudência referida).

18 Com efeito, como refere o Governo alemão, a tributação das afectações mencionadas no artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva visa afastar situações de consumo final não tributado.

19 O segundo período do referido artigo 5.º, n.º 6, constitui uma excepção a esta regra, uma vez que, porém, exclui da tributação as afectações efectuadas para os fins da empresa para fazer as ofertas de pequeno valor e das amostras (v., neste sentido, acórdão de 27 de Abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Colect., p. I-2323, n.º 23).

20 Por conseguinte, os termos que figuram no segundo período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva são de interpretação restritiva, de modo a que não sejam postos em causa os objectivos do primeiro período do referido artigo 5.º, n.º 6, zelando ao mesmo tempo por que a excepção relativa às amostras e às ofertas de pequeno valor não seja privada do seu efeiro útil (v., por analogia, acórdãos de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 17, e de 14 de Junho de 2007, Horizon College, C-434/05, Colect., p. I-4793, n.º 16).

21 Tendo em conta que é impossível apreender, através de uma definição uniforme e exaustiva, a infinidade de bens de natureza muito variada a que operações sujeitas ao IVA dizem potencialmente respeito e o contexto comercial próprio de cada transacção no qual esses bens podem ser entregues como amostras por um sujeito passivo, importa proceder a um exame em dois momentos. Assim, cumpre verificar, em primeiro lugar, se a entrega dos bens em questão corresponde às características essenciais

comuns a qualquer tipo de amostra e, em segundo lugar, examinar as circunstâncias específicas nas quais os referidos bens são entregues por um sujeito passivo.

22 Quanto ao primeiro aspecto, refira-se que o objectivo da excepção enunciada no artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva no que diz respeito às «afectações [...] a [...] amostras» é reflectir a realidade comercial segundo a qual a entrega de amostras é efectuada a fim de promover o produto cujas amostras são espécimes, permitindo a avaliação da qualidade deste produto e a verificação da presença das propriedades procuradas por um comprador potencial ou real.

23 Além disso, tendo em conta o primeiro período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, a excepção relativa às amostras não visa isentar do encargo do IVA a entrega de bens cuja finalidade é satisfazer as necessidades de um consumidor no que respeita ao produto em questão.

24 Quanto ao segundo aspecto, deve, em primeiro lugar, proceder-se à análise da questão de saber se o conceito de amostras pode ser limitado aos bens oferecidos em formato que não está normalmente disponível para venda ao público.

25 Resulta do n.º 23 do presente acórdão que o objectivo da excepção que consta do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva não pode consistir na isenção do IVA relativo a bens que dão lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção.

26 Ora, bens entregues como amostras que são idênticas ao produto definitivo pronto a ser colocado no mercado são certamente susceptíveis de ser objecto de um consumo final.

27 Esta circunstância não pode, no entanto, justificar que estejam unicamente abrangidos pela referida excepção relativa às amostras espécimes que diferem do produto representado, dado que, em numerosos casos, a disponibilização de espécimes que correspondem a este produto na sua forma definitiva constitui um precedente necessário ao processo de avaliação.

28 Com efeito, observe-se que, para permitir a avaliação dos bens fornecidos como «amostras», é necessário que estas possuam todas as características essenciais do produto por elas representado, na sua forma definitiva. Ora, se os espécimes podem, em certos casos, apresentar todas as características essenciais do produto representado sem revestir a forma definitiva deste, noutros casos, pode ser necessário, em função da natureza deste produto, que os espécimes correspondam exactamente ao produto definitivo para que essas características possam ser reveladas ao comprador potencial ou real.

29 É o que se verifica, designadamente, com os produtos do domínio artístico, em especial CD como os que estão em causa no processo principal, que necessitam de ser entregues no seu formato definitivo a fim de poderem ser plenamente avaliados pelo destinatário. Com efeito, no caso da entrega de um CD a uma pessoa com o objectivo de esta assegurar, no âmbito das suas funções, a respectiva promoção junto do público, essa pessoa só pode apreciar plenamente o seu valor se puder ouvir na íntegra o conteúdo do CD tal como este será distribuído no mercado.

30 No que diz respeito, em segundo lugar, à questão de saber se o conceito de amostras implica que o destinatário imediato das amostras seja um comprador potencial ou real do produto que estas representam, observe-se que não é contrário ao objectivo do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva que possam ser entregues bens a título de amostras a uma pessoa diferente do referido comprador, desde que essa transmissão corresponda aos objectivos prosseguidos por uma entrega de amostras conforme descritos no n.º 22 do presente acórdão.

31 Em especial, no domínio dos produtos artísticos, a entrega de exemplares gratuitos de novas obras a um intermediário cuja função é fazer uma apreciação crítica acerca da qualidade destes últimos e que é, portanto, susceptível de influenciar o grau de presença do produto no mercado, tal como um jornalista ou um animador de um programa de rádio, faz parte de um mecanismo de promoção no qual a utilização da amostra é uma consequência inerente ao processo de promoção e de avaliação.

32 Tendo em conta, em terceiro lugar, a prática específica, ligada ao domínio em causa no processo principal, da promoção de gravações musicais através da entrega de grande quantidade de exemplares de um CD a um «plugger», o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o conceito de amostra deve ser interpretado no sentido de que significa que, quando um sujeito passivo oferece um certo número de bens a um mesmo destinatário e que nenhum desses bens difere dos restantes sobre um ponto essencial, cada um desses bens pode ser considerado afectado a amostras ou se apenas o primeiro exemplar entregue pode estar abrangido por esta qualificação.

33 A este respeito, mesmo que a entrega de um só espécime pudesse ser suficiente para a avaliação de um bem, não se pode considerar que a entrega de vários espécimes a título de amostras está, em princípio, excluída do âmbito de aplicação da excepção relativa às «amostras», enunciada no artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, uma vez que a quantidade de amostras que um sujeito passivo pode entregar ao mesmo destinatário, isto é, no caso específico, um intermediário, depende da natureza do produto representado e do uso que dele deve fazer o seu destinatário.

34 Com efeito, em certos casos, a entrega de vários ou mesmo de uma quantidade significativa de espécimes do mesmo produto a um dado destinatário pode ser necessária para dar resposta aos objectivos prosseguidos com a entrega das amostras.

35 Assim, no caso de gravações musicais, pode ser necessário, para a crítica e a promoção de um CD, que sejam oferecidos numerosos exemplares desse CD a intermediários para que estes possam transmiti-los posteriormente a pessoas seleccionadas em função da sua capacidade para promover as vendas de uma gravação musical.

36 O simples facto de o número de exemplares entregues nesse contexto poder atingir várias centenas de unidades, no caso de uma sociedade de produção e de venda de gravações musicais como a EMI ter recorrido a «pluggers» para distribuir exemplares das suas gravações novas, não se pode considerar em si mesmo contrário ao objectivo prosseguido pela excepção relativa às amostras, desde que esse número de exemplares esteja relacionado com a natureza do produto representado e com o uso que o «plugger» dele deve fazer enquanto intermediário, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

37 Do mesmo modo, a mera eventualidade de um «plugger», em vez de dar o destino acordado às cópias gratuitas de gravações musicais postas à sua disposição, fazer delas uma utilização abusiva, por exemplo, introduzindo-as nos circuitos de venda normais, não pode interferir na qualificação das referidas cópias gratuitas como «amostras».

38 Todavia, os Estados-Membros podem, a fim de assegurar plenamente o respeito dos limites da excepção inscrita no artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, impor aos sujeitos passivos que distribuem amostras para os fins da sua empresa que tomem precauções para evitar os riscos de que essas amostras sejam utilizadas de modo abusivo. Essas precauções poderiam, por exemplo, consistir em obrigações de rotulagem que realçassem a qualidade de amostra do referido bem ou em cláusulas contratuais relativas à responsabilidade civil dos intermediários que, como os «pluggers», recebem amostras destinadas a serem entregues a outras pessoas.

39 Quando a entrega de amostras dá, no entanto, lugar a um consumo final que não é inerente à avaliação do produto representado por essas amostras, esse consumo é constitutivo de abuso.

40 Tendo em conta o exposto, deve responder-se à primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de amostras, bem como à segunda e terceira questões, que uma «amostra» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva é um espécime de um produto que visa promover as vendas deste e que permite avaliar as características e as qualidades desse produto sem dar lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção. Este conceito não pode ser limitado de modo geral por uma legislação nacional aos espécimes oferecidos em formato não disponível para venda ou ao primeiro exemplar de uma série de espécimes idênticos dados por um sujeito passivo ao mesmo destinatário sem que essa legislação permita ter em conta a natureza do produto representado e o contexto comercial próprio de cada transacção no qual esses espécimes são entregues.

Quanto à primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de ofertas de pequeno valor, bem como à quarta questão

41 Com a primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de «ofertas de pequeno valor» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, e com a quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se esta disposição deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que impõe restrições quantitativas quanto ao número ou valor das ofertas que uma mesma pessoa pode receber com regularidade ao longo de um período predeterminado.

42 Sem que seja necessário examinar se a expressão «pequeno valor» constitui um conceito do direito da União ou se faz uma remissão implícita para o direito nacional, sendo esta última interpretação defendida pelos Estados-Membros que apresentaram observações e pela Comissão Europeia, refira-se que, tendo em conta os termos, o contexto e a finalidade do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, esta disposição não contém as indicações necessárias a uma definição uniforme e precisa da dita expressão. Os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação no que respeita à interpretação desta última, desde que não desrespeitem a finalidade e a posição que essa disposição ocupa na economia da Sexta Directiva (v., por analogia, acórdão de 14 de Setembro de 2006, Wollny, C-72/05, Colect., p. I-8297, n.º 28).

43 Importa, consequentemente, examinar se os limites quantitativos como os previstos na legislação em causa no processo principal preenchem as referidas condições.

44 Conforme alegam todos os Estados-Membros que apresentaram observações e a Comissão, o facto de fixar, numa legislação nacional, um limite monetário da ordem do instituído pela legislação em causa no processo principal, ou seja, 50 GBP, não ultrapassa a margem de apreciação concedida aos Estados-Membros. O mesmo se diga de uma regra segundo a qual esse limite se aplica de modo cumulado às ofertas feitas à mesma pessoa ao longo de um período de doze meses ou ainda que fazem parte de uma série ou de uma sucessão de ofertas. Com efeito, esses limites são compatíveis com os objectivos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva e ao mesmo tempo não privam do seu efeito útil a excepção nele prevista para as ofertas de pequeno valor.

45 Tendo em conta o exposto, deve responder-se à primeira questão, na parte em que diz respeito ao conceito de «ofertas de pequeno valor» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, e à quarta questão que este conceito deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que fixa um limite

monetário da ordem do instituído pela legislação em causa no processo principal, ou seja, 50 GBP, para as ofertas à mesma pessoa ao longo de um período de doze meses ou ainda que fazem parte de uma série ou de uma sucessão de ofertas.

Quanto à quinta questão

46 Com a quinta questão, que, tendo em conta a sua redacção, diz respeito unicamente ao conceito de «ofertas de pequeno valor» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, para a aplicação de certos limites, uma legislação nacional pode considerar feitas à mesma pessoa ofertas entregues por um sujeito passivo a diferentes pessoas que têm um empregador comum.

47 A este respeito, observe-se que, mesmo que os Estados-Membros disponham de uma certa margem de apreciação quanto à interpretação da expressão «pequeno valor», conforme foi referido no n.º 42 do presente acórdão, uma legislação nacional segundo a qual se consideram feitas à mesma pessoa, isto é, o empregador comum, ofertas entregues por um sujeito passivo a diferentes pessoas que têm o mesmo empregador não é compatível com os objectivos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

48 Com efeito, essa legislação nacional, por maioria de razão, ao prever um limite monetário cumulado para a totalidade das ofertas feitas a uma mesma pessoa ao longo de um período determinado, privaria do seu efeito útil a disposição segundo a qual estão isentas de IVA as ofertas de pequeno valor feitas para os fins da empresa.

49 A qualificação da entrega de um bem como «oferta de pequeno valor» depende da questão de saber quem era o donatário final que o doador tinha em mente, sem que a relação de trabalho entre o donatário e o seu empregador ou o facto de um ou vários donatários terem um empregador comum tenha incidência nessa qualificação.

50 Consequentemente, deve responder-se à quinta questão submetida que o artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva se opõe a uma legislação nacional que institui uma presunção segundo a qual os bens que constituem «ofertas de pequeno valor», na acepção desta disposição, entregues por um sujeito passivo a diferentes pessoas que têm um empregador comum se consideram entregues à mesma pessoa.

Quanto à sexta questão

51 Com a sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio, pergunta, no essencial, se tem incidência nas respostas dadas às cinco primeiras questões o facto de o destinatário de «amostras», na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva, ser um sujeito passivo integral que tem direito a deduzir o imposto suportado a montante pelo fornecimento de bens através de amostras.

52 A este respeito, observe-se que resulta desta disposição que esta não estabelece qualquer diferença em função do estatuto fiscal do destinatário de amostras.

53 Por conseguinte, deve responder-se à sexta questão que o estatuto fiscal do destinatário de amostras não tem incidência nas respostas dadas às outras questões.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) Uma «amostra» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, 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, é um espécime de um produto que visa promover as vendas deste e que permite avaliar as características e as qualidades desse produto sem dar lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção. Este conceito não pode ser limitado de modo geral por uma legislação nacional aos espécimes oferecidos em formato não disponível para venda ou ao primeiro exemplar de uma série de espécimes idênticos dados por sujeito passivo ao mesmo destinatário sem que essa legislação permita ter em conta a natureza do produto representado e o contexto comercial próprio de cada transacção no qual esses espécimes são entregues.

2). **O conceito de «ofertas de pequeno valor» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que fixa um limite monetário da ordem do instituído pela legislação em causa no processo principal, ou seja, 50 GBP, para as ofertas à mesma pessoa ao longo de um período de doze meses ou ainda que fazem parte de uma série ou de uma sucessão de ofertas.**

3). **O artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva 77/388 opõe-se a uma legislação nacional que institui uma presunção segundo a qual os bens que constituem «ofertas de pequeno valor», na acepção desta disposição, entregues por um sujeito passivo a diferentes pessoas que têm um empregador comum se consideram entregues à mesma pessoa.**

4). **O estatuto fiscal do destinatário de amostras não tem incidência nas respostas dadas às outras questões.**

Assinaturas