ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (segunda secção)

7 de Outubro de 2010 *

Nos processos apensos C-53/09 e C-55/09,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pela House of Lords (Reino Unido), por decisões de 15 de Dezembro de 2008, entrados no Tribunal de Justiça, respectivamente, em 6 e 9 de Fevereiro de 2009, nos processos

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Loyalty Management UK Ltd (C-53/09),

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, A. Arabadjiev, A. Rosas (relator), U. Lõhmus e P. Lindh, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: L. Hewlett, administradora principal,

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

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Loyalty Management UK Ltd, por G. Sinfield, solicitor, e D. Milne, QC,

— em representação da Baxi Group Ltd, por B. Cooper, solicitor, e D. Scorey, barrister,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth e S. Hathaway, na qualidade de agentes, assistidos por R. Hill, barrister,

— em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis, I. Bakopoulos e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

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

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

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 5.º, 6.º, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1, 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») à Loyalty Management UK Ltd (a seguir «LMUK») (processo C-53/09) e à Baxi Group Ltd (a seguir «Baxi») (processo C-55/09) a propósito da qualificação, em matéria de

imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), da contrapartida dos pagamentos, respectivamente, pelo gestor do programa de fidelização aos fornecedores que entregam os prémios de fidelidade aos clientes e pelo comerciante ao gestor do programa de fidelização que entrega esses prémios.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Por força do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 Nos termos do artigo 5.º desta directiva:

«1. Por "entrega de um bem" entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

[…]

6. 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 O artigo 6.º da referida directiva dispõe:

«1. Por "prestação de serviços" entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

[…]

2. São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

[…]

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.

[…]»

6 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«A) No território do país

1. A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

7 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1, desta directiva:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

b) o [IVA] devido ou pago em relação a bens importados;

c) o [IVA] devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º»

8 Os artigos 14.º, 16.º, 24.º, 26.º, 73.º, 74.º e 168.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 L 347, p. 1), retomam, no essencial, a redacção dos artigos 5.º, 6.º, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1, da Sexta Directiva.

Direito nacional

9 Resulta dos autos transmitidos ao Tribunal de Justiça que as disposições pertinentes de direito nacional são os artigos 2.º, 5.º, 19.º, 24.º, 25.º e 26.º da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994), bem como os anexos 4, n.ºs 1 a 5, e 6, n.º 6, desta última. Estas disposições retomam os artigos análogos que figuram na Sexta Directiva.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-53/09

10 A LMUK gere um programa de fidelização de clientes. No âmbito desse programa, os clientes recebem pontos que podem trocar por prémios de fidelidade constituídos por bens ou serviços, quando compram quantidades importantes de bens ou de serviços aos retalhistas que participam no referido programa. Existem quatro actores nesse mesmo programa, a saber, os patrocinadores, neste caso os retalhistas que procuram incentivar os clientes a comprar-lhes em maiores quantidades, os clientes, o gestor do programa em causa, no caso concreto a LMUK, e os fornecedores, no caso concreto as sociedades que fornecem os prémios de fidelidade aos clientes em troca dos pontos.

11 Os patrocinadores atribuem pontos aos clientes por cada compra em função do montante despendido. Quando o cliente acumula um número suficiente de pontos, pode receber um prémio de fidelidade em troca dos seus pontos, quer a título gratuito quer a preço reduzido. Os prémios de fidelidade são disponibilizados pelos fornecedores.

12 No âmbito deste sistema, os patrocinadores pagam à LMUK um determinado montante por cada ponto emitido. Pagam igualmente uma taxa anual pela comercialização, o desenvolvimento e a promoção do programa em causa. Os fornecedores recebem um montante fixo por parte da LMUK por cada ponto trocado, designado «comissão».

13 Os fornecedores emitem uma factura em nome da LMUK, a qual inclui o IVA sobre a referida comissão. Quando a LMUK pretendeu deduzir este IVA a montante, os

Commissioners decidiram que o imposto cobrado constituía um imposto sobre uma comissão que representa um pagamento em contrapartida de operações efectuadas pelos fornecedores, não em benefício da LMUK, mas em benefício dos clientes, ainda que estas operações sejam pagas, no todo ou em parte, pela LMUK. Os Commissioners consideraram assim que a comissão em causa era a contrapartida paga por um terceiro em troca do fornecimento de prémios de fidelidade aos clientes e que, por conseguinte, a LMUK não tinha o direito de deduzir o imposto pago a montante sobre essa comissão.

14 A LMUK interpôs recurso desta decisão para o VAT and Duties Tribunal. Esse tribunal considerou que as entregas de bens aos clientes efectuadas pelos fornecedores em troca de pontos deviam ser consideradas prestações de serviços fornecidas à LMUK.

15 Os Commissioners recorreram desta decisão para a High Court of Justice (England & Wales). Esse órgão jurisdicional, alterando a decisão do VAT and Duties Tribunal, concluiu que os fornecedores entregavam os prémios de fidelidade aos clientes e que a comissão em causa era a contrapartida paga por um terceiro, no caso concreto a LMUK, em troca da referida entrega. Os Commissioners suscitaram igualmente um «argumento subsidiário» perante a High Court of Justice (England & Wales), tendo por objecto a situação em que as recompensas consistiam em bens e segundo o qual, se os fornecedores entregavam esses bens à LMUK, daí decorria que a LMUK estava também sujeita ao imposto a jusante sobre o presumido fornecimento posterior destes mesmos bens aos clientes, em aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva. A High Court of Justice (England & Wales) julgou procedente este argumento subsidiário dos Commissioners.

16 A LMUK recorreu para a Court of Appeal (England & Wales), que alterou a decisão da High Court of Justice (England & Wales). A Court of Appeal (England & Wales) considerou que a LMUK pagava a comissão aos fornecedores a título de contrapartida

da prestação de serviços fornecida por estes à LMUK. Consequentemente, a LMUK estava autorizada a deduzir o IVA que tivesse onerado esta comissão.

17 Chamada a pronunciar-se sobre um recurso interposto pelos Commissioners, a House of Lords concluiu que era necessária uma decisão do Tribunal de Justiça quanto à interpretação da Directiva 2006/112, anteriormente Sexta Directiva, tendo em vista dirimir o litígio pendente.

18 Nestas condições, a House of Lords decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«No caso de um sujeito passivo (a seguir "promotor") cuja actividade consiste em gerir um programa de prémios de fidelização [de clientes] com uma multiplicidade de participantes (a seguir "programa"), nos termos do qual celebra vários contratos:

a) contratos com diversas empresas, designadas "patrocinadores", nos termos dos quais estas emitem "pontos" aos seus clientes [...] pela compra de bens ou serviços e se obrigam a pagar determinados montantes ao promotor;

b) contratos com os [clientes] que incluem uma cláusula segundo a qual quando estes compram bens e/ou serviços aos patrocinadores têm [o direito de] receber pontos que podem trocar por bens e/ou serviços; e

c) contratos com várias empresas (designadas "fornecedores") nos termos dos quais estas se obrigam, nomeadamente, a entregar bens e/ou a prestar serviços aos consumidores a um preço inferior ao que de outro modo seria devido ou sem qualquer pagamento adicional em dinheiro quando o consumidor troca os pontos e, em contrapartida, o promotor se obriga a pagar uma "comissão" calculada com

base no número de pontos trocados por esses fornecedores durante o período relevante.

1) Como devem ser interpretados os artigos 14.º, 24.º e 73.º da Directiva 2006/112[…] (anteriormente artigos 5.º, 6.º e 11.º, A, n.º 1, alínea a), da [Sexta Directiva]) no que se refere aos pagamentos que o promotor efectua aos fornecedores?

2) Em especial, estas disposições devem ser interpretadas [no sentido de] que pagamentos como os que são efectuados pelo promotor aos fornecedores devem ser qualificados como:

   a) contrapartida unicamente da […] prestação de serviços [efectuada] pelos fornecedores ao promotor; ou

   b) contrapartida unicamente da entrega de bens e/ou da prestação de serviços [efectuada] pelos fornecedores aos [clientes]; ou

   c) em parte, [...] contrapartida da prestação de serviços [efectuada pelos] fornecedores ao promotor e, em parte, [...] contrapartida da entrega de bens e/ou da prestação de serviços pelos fornecedores aos [clientes]?

3) Se a resposta à segunda questão for a da alínea c), ou seja, que a comissão [é a] contrapartida das duas prestações efectuadas pelos fornecedores, respectivamente, ao promotor e aos [clientes], quais são os critérios decorrentes do direito

comunitário para determinar [o modo como] a comissão deve ser [proporcionalmente repartida entre estas duas] prestações?»

Processo C-55/09

19 A Baxi faz parte de um grupo de sociedades que fabricam caldeiras e outros produtos de aquecimento similares. Este grupo de sociedades criou um programa de fidelização de clientes, no caso os instaladores de caldeiras, destinado a incentivar estes últimos a adquirirem os seus produtos. Nos termos constantes do n.º 10 do presente acórdão, a Baxi age na qualidade de patrocinadora no âmbito desse programa.

20 Os clientes que participam no referido programa recebem pontos que podem trocar por prémios de fidelidade, constituídos por bens ou serviços, quando compram produtos da Baxi. Importa, no entanto, assinalar que decorre da decisão de reenvio que o litígio no processo principal apenas diz respeito aos prémios de fidelidade sob a forma de bens.

21 A Baxi transferiu a gestão do programa de fidelização em causa para a @1 Ltd (a seguir «@1»). Nos termos das condições gerais desse programa, os clientes estão em relação contratual com a Baxi.

22 A gestão do programa de fidelização em causa, pela @1, inclui, nomeadamente, a comercialização deste junto dos clientes através de catálogos e da Internet, o tratamento dos pedidos de inscrição, a gestão das contas dos clientes, a escolha, a compra e a entrega dos prémios de fidelidade assim como a assistência telefónica aos clientes.

23 Uma diferença importante entre este programa e o que está em causa no processo C-53/09 reside, assim, no facto de a @1 escolher e comprar os prémios de fidelidade e fornecê-los aos clientes. Esta sociedade age, por conseguinte, como gestor do programa de fidelização de clientes e como fornecedor. Os prémios de fidelidade são fornecidos unicamente em troca de pontos. Não é possível receber um prémio de fidelidade sob a forma de uma compra a preço reduzido. A Baxi paga à @1 o preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade e certas despesas por serviços específicos.

24 A Baxi pediu para deduzir o IVA dos montantes que pagou à @1. Os Commissioners consideraram que o montante do preço de venda a retalho dos artigos pagos pela Baxi à @1 era composto por duas partes. Uma parte do referido montante constituía a contrapartida das prestações de serviços fornecidas pela @1 à Baxi, pelas quais tinha o direito de deduzir o IVA facturado pela @1. A outra parte constituía a contrapartida das entregas de bens pela @1 aos clientes, obtida por parte de um terceiro, pela qual a Baxi não podia deduzir este imposto.

25 A Baxi interpôs recurso desta decisão para o VAT and Duties Tribunal, o qual negou provimento ao recurso declarando que a @1 entregava os prémios de fidelidade à Baxi, que em seguida os entregava aos clientes, sem contrapartida. A Baxi podia, por conseguinte, deduzir o IVA pago a montante sobre a entrega dos bens de que beneficiava, mas estava obrigada a declarar o IVA cobrado a jusante sobre a transmissão ulterior dos bens aos clientes.

26 A Baxi recorreu desta decisão para a High Court of Justice (England & Wales), que considerou que a @1 tinha entregado os prémios de fidelidade aos clientes e não à Baxi, mas que a @1 tinha igualmente fornecido uma prestação de serviços à Baxi que incluía, designadamente, a entrega dos bens aos clientes. O preço pago pela Baxi constituía a contrapartida da prestação deste serviço e a Baxi tinha, portanto, o direito de tratar todo o IVA facturado pela @1 como imposto pago a montante.

27 Os Commissioners recorreram para a Court of Appeal (England & Wales), que declarou que a Baxi tinha o direito de recuperar o IVA sobre a totalidade do seu pagamento à @1. Segundo a Court of Appeal (England & Wales), devia considerar-se que a Baxi tinha efectuado a totalidade do pagamento como contrapartida do serviço que era prestado pela @1 e que consistia, em parte, na entrega dos artigos aos clientes, promovendo assim a Baxi, fidelizando os clientes e liberando esta das suas obrigações para com os clientes no âmbito do programa de fidelização.

28 Chamada a decidir um recurso interposto pelos Commissioners, a House of Lords concluiu que era necessária uma decisão do Tribunal de Justiça sobre a interpretação da Directiva 2006/112, anteriormente Sexta Directiva, tendo em vista dirimir o litígio pendente.

29 Nestas circunstâncias, a House of Lords decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«Nos casos em que:

a) um sujeito passivo dirige um programa de promoção comercial gerido por uma empresa de publicidade e de *marketing*, no âmbito do qual são atribuídos "pontos" aos clientes do sujeito passivo, em função da aquisição de bens pelos clientes a esse sujeito passivo;

b) os clientes trocam os pontos por prémios [de fidelidade] da empresa de publicidade e de *marketing* sem necessidade de pagamento;

c) o sujeito passivo tenha acordado com essa outra empresa pagar-lhe o preço de retalho recomendado dos prémios [de fidelidade].

1) Em que sentido se deve[m] interpretar os artigos 14.º, 24.º, 73.º e 168.º da Directiva 2006/112 (anteriormente artigos 5.º, 6.º, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2 [na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1,] da Sexta Directiva no que se refere aos pagamentos do sujeito passivo à outra empresa?

2) Em particular, essas disposições devem ser interpretadas no sentido de que os pagamentos do sujeito passivo à outra empresa devem ser considerados:

a) unicamente como [a] contrapartida [da] prestação de serviços [efectuada] pela outra empresa ao sujeito passivo;

b) unicamente como [a] contrapartida, [obtida] por parte de um terceiro, da entrega de bens pela outra empresa aos clientes;

c) como [a] contrapartida, em parte, da prestação de serviços [efectuada] pela outra empresa ao sujeito passivo e, em parte, da entrega de bens pela outra empresa aos clientes; ou

d) como [a] contrapartida, simultaneamente, da prestação de serviços de publicidade e de *marketing* [efectuada] pela outra empresa ao sujeito passivo e da entrega de prémios [de fidelidade por esta outra empresa a esse sujeito passivo]?

3) Se a resposta à [segunda questão] for a de que esses pagamentos devem ser considerados, em parte, como [a] contrapartida da prestação de serviços [efectuada] pela outra empresa ao sujeito passivo e, em parte, como [a] contrapartida [obtida] pela outra empresa, ou seja, o sujeito passivo, pela entrega de bens pela outra empresa aos clientes, quais são os critérios estabelecidos pelo direito comunitário para determinar [o modo] como o pagamento deve ser proporcionalmente repartido entre estas duas operações?»

30 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 11 de Março de 2009, os processos C-53/09 e C-55/09 foram apensados para efeito da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

Observações preliminares

31 Referindo-se o órgão jurisdicional nacional, nas decisões de reenvio, tanto à Sexta Directiva como à Directiva 2006/112, importa salientar que esta última foi adoptada em 28 de Novembro de 2006 e que a sua data de entrada em vigor, a saber, 1 de Janeiro de 2007, é posterior aos factos do processo principal. Assim, importa responder às questões submetidas unicamente com base na Sexta Directiva.

32 Cumpre igualmente assinalar, no que respeita ao processo C-53/09, que nem as questões submetidas pelo juiz de reenvio nem o debate perante o Tribunal de Justiça versaram sobre as relações entre os patrocinadores e o gestor do programa de fidelização, ou seja, a LMUK. Por conseguinte, a apreciação do Tribunal de Justiça limita-se às questões tal como submetidas pelo juiz de reenvio.

Quanto às questões prejudiciais

33 Com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, no âmbito de um programa de fidelização de clientes como o que está em causa nos processos principais:

— pagamentos efectuados pelo gestor do programa em causa aos fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, no processo C-53/09, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes; e/ou, consoante os casos, de uma prestação de serviços efectuada por esses fornecedores aos referidos clientes; e/ou como a contrapartida de uma prestação de serviços efectuada pelos referidos fornecedores ao gestor desse programa; e

— pagamentos efectuados pelo patrocinador ao gestor do programa em causa, que entrega prémios de fidelidade aos clientes, devem ser considerados, no processo C-55/09, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens efectuada pelo gestor desse programa a esses clientes e/ou como a contrapartida de uma prestação de serviços efectuada pelo gestor a esse patrocinador.

Observações submetidas ao Tribunal

34 No âmbito do processo C-53/09, a LMUK alega que os pagamentos que efectuou aos fornecedores constituem a contrapartida dos serviços que os fornecedores lhe prestaram. Os referidos serviços consistem em diversas prestações contratuais, incluindo a aceitação, pelos fornecedores, de entregar bens ou serviços aos clientes a preço reduzido ou a título gratuito.

35 No âmbito do processo C-55/09, a Baxi sustenta que os pagamentos que efectuou à @1 são a contrapartida dos serviços que lhe foram prestados por esta última. Trata-se de diferentes serviços de publicidade, entre os quais figuram a entrega de prémios de fidelidade aos clientes e o fornecimento de informações relativas à clientela da Baxi.

36 Segundo os Governos do Reino Unido e helénico, bem como a Comissão Europeia, os pagamentos efectuados, no processo C-53/09, pela LMUK aos fornecedores devem ser considerados como a contrapartida, paga por um terceiro, a saber, a LMUK, de uma entrega de bens efectuada pelos fornecedores aos clientes e/ou, em função da natureza do prémio, de uma prestação de serviços efectuada por estes fornecedores aos clientes.

37 No processo C-55/09, os referidos governos e a Comissão consideram que os pagamentos efectuados pela Baxi à @1 devem ser considerados como a contrapartida, paga por um terceiro, a saber, a Baxi, de uma entrega de bens efectuada pela @1 aos clientes. Todavia, o Governo do Reino Unido e a Comissão estão de acordo em reconhecer que uma parte dos pagamentos que a Baxi fez à @1, ou seja, a diferença entre o preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade, paga pela Baxi à @1, e o preço de aquisição ao qual a @1 compra os prémios de fidelidade, constitui a contrapartida dos serviços que esta sociedade fornece à Baxi.

Resposta do Tribunal

38 Recorde-se que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estádio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior

à fase de tributação (v., designadamente, acórdão de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 21).

39 Importa, a este propósito, recordar que a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., por um lado, no que respeita ao conceito de sede da actividade económica em matéria de IVA, acórdãos de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS, C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 23, e de 28 de Junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Colect., p. I-5655, n.º 43, e, por outro, no que respeita à determinação do destinatário de uma entrega de bens, por analogia, acórdão de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Colect., p. I-1317, n.ºs 35 e 36).

40 À luz destas considerações, para responder às questões submetidas, há que determinar, em primeiro lugar, a natureza das transacções efectuadas no âmbito do programa de fidelização em causa nos processos principais.

41 Decorre das decisões de reenvio que os programas de fidelização em causa foram concebidos para incentivar os clientes a efectuarem as suas compras a determinados comerciantes. Para este efeito, a LMUK, no processo C-53/09, e a @1, no processo C-55/09, fornecem um certo número de serviços ligados à gestão destes programas.

42 No entanto, a realidade económica consiste em, no âmbito dos referidos programas, os fornecedores entregarem aos clientes prémios de fidelidade, que podem ser constituídos tanto por bens como, no processo C-53/09, por prestações de serviços.

43 Para determinar se esta transacção, que consiste na entrega de prémios de fidelidade, está sujeita a IVA, importa verificar se, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, constitui uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efectuada a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

44 O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que se entende por entrega de um bem a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

45 Resulta da letra desta disposição que o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (v. acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 7, e Auto Lease Holland, já referido, n.º 32).

46 O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva define o conceito de prestação de serviços como qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens.

47 Resulta da decisão de reenvio no processo C-53/09 que a LMUK celebrou contratos com os fornecedores, nos termos dos quais, quando estes últimos entregam prémios de fidelidade aos clientes, em troca de pontos, a LMUK paga-lhes um valor acordado por esses pontos. Assim, por força do contrato celebrado entre a LMUK e cada fornecedor, a condição para que os fornecedores recebam o pagamento por parte da LMUK é que entreguem os prémios de fidelidade aos clientes, prémios que podem assumir a forma não apenas de bens corpóreos mas também de serviços. Com efeito,

apenas desta maneira podem receber pontos passíveis de dar lugar, subsequentemente, ao pagamento efectuado pela LMUK.

48 Resulta igualmente da decisão de reenvio no processo C-55/09 que a @1 se abastece de prémios de fidelidade e que o *stock* destes prémios é propriedade desta última. Por conseguinte, a @1 tem não apenas o direito de transferir os prémios de fidelidade para os clientes como se deles fosse proprietária mas é, na realidade, a proprietária desses prémios de fidelidade. Resulta igualmente da decisão de reenvio que a @1 distribui os prémios de fidelidade aos clientes.

49 Verifica-se, assim, que, nos processos principais, os fornecedores entregaram bens aos clientes, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, e, no processo C-53/09, lhes forneceram igualmente serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da referida directiva.

50 Em segundo lugar, há que verificar se estas operações foram efectuadas a título oneroso.

51 A este propósito, decorre da jurisprudência que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, pressupõe a existência de um nexo directo entre o bem entregue ou o serviço prestado e o contravalor recebido (v., designadamente, em matéria de prestações de serviços, acórdão de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.º 12).

52 Para aferir se há uma contrapartida e, nesse caso, se existe um nexo entre essa contrapartida e o bem entregue ou o serviço prestado, importa salientar que o preço que os clientes pagam aos patrocinadores por bens ou serviços no processo C-53/09 e à

Baxi por bens no processo C-55/09 é o mesmo, quer estes clientes participem ou não no programa.

53 Neste contexto, há que recordar que, no âmbito de um programa de fidelização nos termos do qual uma sociedade petrolífera transmitia bens aos compradores de gasolina em troca de pontos que estes compradores haviam obtido, em função da quantidade de gasolina adquirida, ao pagar o preço a retalho na bomba, o Tribunal de Justiça considerou que a sociedade petrolífera não podia validamente sustentar que o preço pago pelos compradores de gasolina continha na realidade uma parte que representava o valor dos pontos ou dos bens trocados por esses pontos, uma vez que o comprador de gasolina, quer aceitasse ou não os pontos, devia pagar o mesmo preço de retalho (v., neste sentido, acórdão de 27 de Abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Colect., p. I-2323, n.º 31).

54 Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que a venda de gasolina que dava lugar à atribuição de pontos aos clientes, por um lado, e a transmissão de bens em troca dos referidos pontos, por outro, constituíam duas operações distintas (v., neste sentido, acórdão Kuwait Petroleum, já referido, n.º 28).

55 Daqui decorre que, nos processos principais, a venda de bens e as prestações de serviços que dão lugar à atribuição de pontos aos clientes, por um lado, e a transmissão dos prémios de fidelidade em troca destes pontos, por outro, constituem duas operações distintas.

56 No entanto, como salienta o Governo do Reino Unido, a Sexta Directiva não exige, para que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços tenha sido efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, ponto 1, desta última, que a contrapartida desta entrega ou desta prestação seja obtida directamente do destinatário desta. Com

efeito, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), desta directiva prevê que a contrapartida possa ser obtida de um terceiro.

57 A este respeito, resulta da decisão de reenvio no processo C-53/09 que a troca de pontos pelos clientes junto dos fornecedores dá lugar a um pagamento pela LMUK a estes últimos. Este pagamento é calculado adicionando as comissões, que representam um montante fixo por cada ponto trocado contra uma parte, ou a totalidade, do preço do prémio de fidelidade. Neste contexto, cumpre declarar, como sustenta o Governo do Reino Unido, que este pagamento corresponde à contrapartida da entrega dos prémios de fidelidade.

58 No processo C-55/09, decorre igualmente da decisão de reenvio que os prémios de fidelidade são facturados pela @1 à Baxi ao preço de venda a retalho acrescido das despesas de expedição aplicáveis ao local da encomenda para onde a propriedade é transferida e onde a troca de pontos é efectuada. Assim, deduzida a margem da @1, que consiste na diferença entre o preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade e o preço de aquisição ao qual a @1 obtém esses prémios, o pagamento pela Baxi à @1 constitui a contrapartida da entrega dos referidos prémios.

59 No processo C-55/09, a Baxi alega, contudo, que a contrapartida do pagamento corresponde, não a uma entrega de bens, mas a um serviço de publicidade complexa, no âmbito do qual a entrega dos prémios de fidelidade aos clientes é um entre vários serviços.

60 A este respeito, como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou de várias prestações

distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdão de 29 de Março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Colect., p. I-2697, n.º 21 e jurisprudência referida).

61 Resulta da decisão de reenvio no processo C-55/09 que os pagamentos efectuados pela Baxi à @1 correspondem ao montante do preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade, acrescido das despesas de embalagem e de expedição, e que, como tal, a @1 obtém uma margem constituída pela diferença entre o montante do preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade e o montante a que compra esses prémios.

62 Assim, como admitem, de resto, quer o Governo do Reino Unido quer a Comissão, um pagamento como o que está em causa no processo C-55/09 pode ser dividido em duas partes e cada uma destas corresponde a uma prestação distinta.

63 Por conseguinte, o montante do preço de aquisição constitui a contrapartida da entrega de prémios de fidelidade aos clientes, ao passo que a diferença entre o montante do preço de venda a retalho, pago pela Baxi, e o montante do preço de aquisição pago pela @1 para comprar prémios de fidelidade, isto é, a margem, constitui a contrapartida dos serviços que a @1 fornece à Baxi.

64 Em contrapartida, no âmbito do processo C-53/09, a LMUK afirmou, nas suas observações escritas e orais, que os pagamentos que faz aos fornecedores não são a contrapartida de duas ou de várias prestações distintas. Cabe, porém, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso.

65 À luz das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que, no âmbito de um programa de fidelização de clientes como o que está em causa nos processos principais, os artigos 5.º, 6.º, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1, da Sexta Directiva, devem ser interpretados no sentido de que:

— pagamentos efectuados pelo gestor do programa em causa aos fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, no processo C-53/09, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes ou, consoante os casos, de uma prestação de serviços fornecida a estes últimos. Cabe, todavia, ao juiz de reenvio verificar se estes pagamentos englobam igualmente a contrapartida de uma prestação de serviços correspondente a uma prestação distinta; e

— pagamentos efectuados pelo patrocinador ao gestor do programa em causa que entrega prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, no processo C-55/09, em parte, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes e, em parte, como a contrapartida de uma prestação de serviços efectuada pelo gestor do programa a esse patrocinador.

Quanto às despesas

66 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, 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 (Segunda Secção) declara:

No âmbito de um programa de fidelização de clientes como o que está em causa nos processos principais, os artigos 5.º, 6.º, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2, na sua redacção resultante do artigo 28.º-F, ponto 1, 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, devem ser interpretados no sentido de que:

— **pagamentos efectuados pelo gestor do programa em causa aos fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, no processo C-53/09, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes ou, consoante os casos, de uma prestação de serviços fornecida a estes últimos. Cabe, todavia, ao juiz de reenvio verificar se estes pagamentos englobam igualmente a contrapartida de uma prestação de serviços correspondente a uma prestação distinta; e**

— **pagamentos efectuados pelo patrocinador ao gestor do programa em causa que entrega prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, no processo C-55/09, em parte, como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes e, em parte, como a contrapartida de uma prestação de serviços efectuada pelo gestor do programa a esse patrocinador.**

Assinaturas