CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PAOLO MENGOZZI apresentadas em 22 de Abril de 2010[1]

1. Apesar de o sistema comum do IVA ser, em princípio, bastante simples, quem tem que lidar com ele sabe bem que pode gerar situações complexas na prática. O presente caso é disso mesmo um exemplo.

2. Neste processo, um tribunal fiscal do Reino Unido submete ao Tribunal de Justiça três questões relativas ao modo correcto de enquadrar, para efeitos do IVA, a situação em que um empregador dá aos seus empregados a possibilidade de receberem uma parte da remuneração sob a forma de vales de compras em substituição de dinheiro, vales esses que os empregados podem utilizar em estabelecimentos de venda a retalho.

I – Quadro jurídico

A – *Direito da União Europeia*

3. As questões prejudiciais foram submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio com referência às disposições da Sexta Directiva IVA[2]. Mas podiam também ter sido submetidas, nos mesmos termos, com referência às disposições correspondentes da Directiva 2006/112[3], que o mesmo órgão jurisdicional indicou.

4. O artigo 2.º da Sexta Directiva[4] dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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;

[…]»

1 — Língua original: italiano.

2 — 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)

3 — 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).

4 — Correspondente ao artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Directiva 2006/112/CE.

5. O artigo 5.º, intitulado «Entregas de bens», tem a seguinte redacção:

«1.

Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.[…]»

6. O artigo 6.º, sob a epígrafe «Prestações de serviços» [5], 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:

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.

[…]»

7. O artigo 17.º da Sexta Directiva [6], epigrafado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

«[…]

2.

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 imposto sobre o valor acrescentado 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;

[…]»

5 — Correspondente ao artigo 26.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE.

6 — Correspondente ao artigo 168.º da Directiva 2006/112/CE.

B – *Legislação nacional*

8. O órgão jurisdicional de reenvio não fornece quaisquer pormenores sobre a legislação nacional, pois as questões submetidas dizem respeito apenas à interpretação de disposições do direito da União Europeia. Da leitura do despacho de reenvio e das observações apresentadas resulta, no entanto, o seguinte.

9. De uma maneira geral, no que se refere ao tratamento fiscal dos vales de compras que permitem adquirir bens em estabelecimentos de venda a retalho («retail vouchers»), a legislação do Reino Unido prevê que o retalhista que emite os vales e junto do qual estes podem ser utilizados só tem que contabilizar o IVA no momento em que os vales são efectivamente utilizados para a aquisição de bens.

10. Porém, se, como acontece no presente caso, o retalhista vende os vales a um intermediário que, por seu turno, os revende a terceiros, o retalhista que emite os vales também tem que facturar IVA ao intermediário, muito embora só tenha que o pagar ao fisco quando o vale é utilizado. Em todas as fases posteriores do vale (ou seja, a jusante do intermediário), o IVA tem que ser facturado e devidamente pago.

11. Todavia, como já referi, a regulamentação aplicável no Reino Unido é totalmente irrelevante para a resposta às questões prejudiciais.

II – Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

12. A empresa Astra Zeneca UK Limited (a seguir «Astra Zeneca»), recorrente no processo principal, desenvolve a sua actividade na indústria farmacêutica. Dá aos seus empregados a possibilidade de receberem parte da sua remuneração sob a forma de vales de compras, que podem posteriormente ser utilizados junto de determinados retalhistas.

13. Os vales de compras são contabilizados nos salários dos empregados por um montante mais reduzido do que o seu valor nominal. Por exemplo, na composição do salário, um vale de compras no valor de 10 GBP pode ser creditado por 9,5 GBP; deste modo, o empregado tem a possibilidade de adquirir bens no valor de 10 GBP «gastando» apenas 9,5 GBP da sua remuneração.

14. Na prática, o sistema funciona da seguinte forma:

15. Os vales são emitidos com um determinado valor nominal (10 GBP, por exemplo) pelo retalhista, que os vende a uma empresa intermediária, a um preço reduzido (por exemplo, 9 GBP). Por seu turno, esta empresa vende os vales à Astra Zeneca, que os compra a um preço também inferior ao valor nominal (por exemplo, 9,5 GBP). A Astra Zeneca utiliza depois esses vales para pagar uma parte da remuneração aos seus empregados que optarem por esta possibilidade [7].

16. O litígio que opõe a empresa recorrente às autoridades fiscais do Reino Unido e que o órgão jurisdicional de reenvio é chamado a resolver diz respeito ao tratamento, para efeitos de IVA, dos vales de compras usados como pagamento de uma parte da remuneração.

17. Esse órgão jurisdicional deve apurar, em primeiro lugar, se a Astra Zeneca tem que cobrar aos seus empregados o IVA incluído nos vales de compras; se tal não for necessário, há que esclarecer se a Astra Zeneca pode deduzir o IVA que pagou a montante (na aquisição dos vales à empresa intermediária).

18. Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias do presente processo, o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho [actual artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da principal Directiva IVA] deve ser interpretado no sentido de que quando um empregado pode, ao abrigo das estipulações do seu contrato de trabalho, optar por receber uma parte da sua remuneração sob a forma de um vale de valor nominal, a entrega do referido vale pelo empregador ao empregado constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso?

2. No caso de a primeira questão receber uma resposta negativa, o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), [actual artigo 26.º, n.º 1, alínea b)] deve ser interpretado no sentido de que impõe que a entrega do vale pelo empregador ao empregado nos termos do contrato de trabalho seja equiparada a uma prestação de serviços quando o vale se destina a ser utilizado pelo empregado para fins privados?

3. Se a entrega do vale não for uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, nem deva ser equiparada a uma prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), o artigo 17.º, n.º 2 [actual artigo 168.º], deve ser interpretado no sentido de que permite que o empregador recupere o imposto sobre o valor acrescentado que suportou com a aquisição e a entrega do vale ao empregado nos termos do contrato de trabalho, quando o vale se destine a ser utilizado pelo empregado para fins privados?»

7 — Na realidade, a Astra Zeneca nunca chega a adquirir fisicamente os vales. Limita-se a indicar à empresa intermediária os empregados aos quais esta última deve fazer chegar os vales, sendo a intermediária que se ocupa da sua entrega.

III – Tramitação no Tribunal de Justiça

19. O despacho de reenvio deu entrada na Secretaria do Tribunal em 29 de Janeiro de 2009. Apresentaram observações escritas, nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, a Comissão e os Governos do Reino Unido e da República Helénica. A empresa Astra Zeneca, recorrente no processo principal, também apresentou observações escritas.

20. A Astra Zeneca, o Governo do Reino Unido e a Comissão apresentaram as suas observações orais na audiência de 11 de Março de 2010.

IV – Observações preliminares

21. Nas suas observações escritas, a Comissão desenvolveu uma série de considerações cujo alcance, como a própria reconhece, vai muito além do que foi pedido pelo órgão jurisdicional de reenvio. Em particular, a Comissão tomou posição sobre dois pontos.

22. Por um lado, manifestou-se contrária à qualificação da entrega dos vales como prestação de serviços; ao invés, o órgão jurisdicional de reenvio considera essa qualificação um facto assente, com base na regulamentação nacional aplicável. Segundo a Comissão, a natureza da entrega dos vales decorre do objecto a que estes dão direito: por isso, pode tratar-se de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços, conforme o caso.

23. Por outro lado, a Comissão concentrou-se na questão da taxa de IVA aplicável aos vales de compras que podem ser utilizados, consoante a opção do adquirente, para obter bens ou serviços sujeitos à taxa normal de IVA ou bens ou serviços sujeitos a uma taxa de IVA diferente. Neste contexto, a Comissão critica o sistema aplicado no Reino Unido, que permite aplicar aos vales, uma taxa «adaptada» de forma razoável com base nas circunstâncias.

24. Com efeito, segundo a Comissão, o sistema em causa não respeita os princípios vigentes em matéria de IVA, só podendo ser aceite, eventualmente, na sequência de um pedido de derrogação específico apresentado pelas autoridades nacionais [8]. Na falta de tal

8 — Nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva (e do artigo 395.º da Directiva 2006/112/CE).

permissão, o IVA deve ser pago no montante exacto, tendo em conta a taxa de imposto aplicável ao bem ou serviço adquirido com a utilização dos vales. Na opinião da Comissão, o facto de este princípio ser difícil de pôr em prática não justifica que não se aplique no caso *sub iudice*.

25. No entanto, para responder às questões submetidas ao Tribunal de Justiça, não é forçoso ter em consideração as observações e os argumentos da Comissão.

26. O problema relativo à taxa aplicável a vales que podem ser convertidos em bens ou serviços tributados com taxas de IVA diferentes, parece nada ter a ver com o litígio: se a Comissão entender que a solução do problema que foi apresentada pelas autoridades do Reino Unido é incompatível com o direito da União Europeia, cabe-lhe o ónus de propor uma acção por incumprimento contra esse Estado.

27. Menos alheia ao objecto do presente caso, embora não sendo essencial, é a problemática geral que se prende com a natureza da entrega de vales de compras (entrega de bens ou prestação de serviços?).

28. Como foi referido, a Comissão associa a natureza dos vales de compras ao tipo de utilização que deles é feita. Assim, se os vales forem utilizados na aquisição de serviços, para efeitos de IVA a entrega dos vales reveste também o carácter de prestação de serviços. Se, em vez disso, os vales forem utilizados na aquisição de bens, a sua entrega deve ser considerada uma entrega de bens.

29. Esta tese da Comissão não me convence. Em especial, parece-me impossível considerar a entrega dos vales de compras como uma entrega de bens, mesmo quando os vales são utilizados para adquirir bens.

30. Veja-se, por exemplo, o caso, típico no contexto do presente processo, de um vale utilizado para adquirir um bem (por exemplo, um vestido ou um relógio). A propósito, note-se que, por si só, a entrega do vale ao empregado, pelo empregador, *não atribui de imediato um direito de dispor de um bem*, ao contrário do que o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, exige para que haja uma entrega de bens. Efectivamente, por definição, a determinação concreta do bem a que o vale dá direito *só se dá no momento em que o vale é utilizado*, ou seja, quando é trocado por um bem, no retalhista.

31. Em consequência, a entrega de um vale de compras como os que estão em causa no processo principal não constitui, para efeitos de IVA, uma entrega de bens, mas apenas a transferência de um direito futuro (e com objecto indeterminado) a bens e/ou serviços. Entendo, por isso, que a entrega do vale tem de ser considerada uma prestação de serviços, atendendo ao facto de que, para efeitos de IVA, qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens é necessariamente uma prestação de serviços [9].

32. A jurisprudência aponta no sentido da minha posição. Com efeito, muito embora o Tribunal de Justiça tenha indicado claramente que, nos termos das disposições relativas ao IVA, pode haver uma entrega de bens sem transferência formal de propriedade, acentuou que é necessário que o cessionário do bem tenha a possibilidade de «dispor desse bem, de facto, como se fosse o seu proprietário» [10]. No caso da entrega de vales de compras, contudo, a transferência do vale de um sujeito para outro não confere (imediatamente) qualquer direito a um bem específico.

33. Além disso, seguir a abordagem da Comissão teria como consequência que, para efeitos de IVA, a entrega de vales utilizáveis para adquirir bens ou serviços só poderia ser determinada *ex post*, depois de os vales terem sido trocados pelos bens ou serviços. Parece-me óbvio que essa solução, longe de se poder considerar óptima, acarreta o risco de tornar mais complexo o tratamento fiscal da entrega dos vales e tem como consequência desencorajar, na prática, esta modalidade especial de pagamento da remuneração que, apesar de tudo, não deixa de ter uma certa vantagem para os empregados.

34. Subsiste todavia o facto de que, independentemente de se qualificar a entrega de um vale de compras como uma entrega de bens ou como uma prestação de serviços, o que no presente caso importa, para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, é simplesmente *determinar se essa entrega constitui ou não uma operação tributável*. Como se viu, para efeitos do IVA, o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, dispõe que estão sujeitas ao imposto, sem as diferenciar, tanto as entregas de bens como as prestações de serviços. Portanto, não é necessário alongarmo-nos mais sobre as observações da Comissão e podemos passar à apreciação das três questões prejudiciais.

9 — Artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

10 — Acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, p. I-285, n.º 7); de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Colect., p. I-1317, n.º 32), e de 14 de Julho de 2005, British American Tobacco e Newman Shipping (C-435/03, Colect., p. I-7077, n.º 35).

V – Quanto à primeira questão prejudicial

A – *Introdução*

35. Com a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça que se digne esclarecer se a entrega de vales de compras por um empregador a um seu empregado, como forma de pagamento de uma parte da remuneração deste último, constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso.

36. Uma vez que, como já referi, a caracterização da entrega dos vales como entrega de bens ou como prestação de serviços é irrelevante neste caso, a questão pode ser reformulada no sentido de se perguntar ao Tribunal de Justiça se essa entrega constitui uma operação a título oneroso e, como tal, abrangida no âmbito de aplicação da regulamentação relativa do IVA.

37. Com efeito, se for uma operação sujeita a IVA, a Astra Zeneca deve, no momento da entrega do vale ao seu empregado, contabilizar o IVA a jusante – compreendido no montante do vale creditado como parte da remuneração do empregado – deduzindo depois daí o IVA que pagou a montante ao intermediário ao qual foram adquiridos os vales.

38. Se, pelo contrário, se tratar de uma operação não abrangida no âmbito de aplicação das disposições relativas ao IVA, o IVA a jusante não deve ser contabilizado. Portanto, podemos interrogar-nos – mas, como adiante se verá, isso é o objecto da terceira questão – sobre a possibilidade de a Astra Zeneca recuperar o IVA a montante, enquadrando a aquisição dos vales nas despesas gerais da sua actividade económica.

39. As partes que apresentaram observações no presente processo estão divididas sobre a resposta a dar à primeira questão. Por um lado, a Comissão e o Governo do Reino Unido defendem que a entrega de vales pela Astra Zeneca aos seus empregados constitui uma operação a título oneroso e, como tal, sujeita a IVA.

40. Contrário é o entendimento da Astra Zeneca e do Governo Helénico, que propõem que se responda pela negativa, frisando em especial o facto de a remuneração de uma prestação de trabalho não estar sujeita a IVA.

B – *Apreciação*

41. De um ponto de vista lógico, nos termos das disposições relativas ao IVA, a situação que é objecto do processo principal pode ser interpretada de dois modos completamente opostos: são as duas interpretações sugeridas pelas partes, que expus nos números anteriores. Ambas têm vantagens e inconvenientes e nem uma nem outra contrasta de modo flagrante com as disposições aplicáveis do direito da União Europeia.

42. Na minha opinião, o entendimento de que a entrega dos vales é uma operação excluída do âmbito de aplicação do IVA tem, no entanto, alguns inconvenientes que tornam preferível a tese da Comissão e do Governo do Reino Unido.

43. Em primeiro lugar, penso que a tese que considera a entrega dos vales uma operação excluída do âmbito de aplicação do IVA só é aceitável, em concreto, distinguindo entre a situação em que o empregador debita no salário do empregado, como contrapartida dos vales, o valor exacto que o empregador pagou pela sua aquisição, e o caso em que, com esse débito, obtém um lucro. Este entendimento deveria ser limitado apenas à primeira das duas situações. Se o empregador obtiver um «lucro» [11], então há um valor acrescentado na transferência dos vales do empregador para os seus empregados, na acepção das disposições sobre o IVA, com a consequente obrigação de pagamento do imposto.

44. Por outras palavras, se se seguir a interpretação proposta pela Astra Zeneca e pelo Governo grego, seria necessário sugerir, para efeitos do IVA, um tratamento diferenciado dos vales de compras entregues aos empregados, consoante o valor do vale contabilizado no salário seja mais ou menos idêntico ao que o empregador desembolsou para a aquisição do mesmo vale. No primeiro caso (o valor pago pelo empregador e creditado como parte do salário é idêntico) a entrega dos vales não estaria abrangida no âmbito de aplicação do IVA; no segundo caso (valor pago a montante pelo empregador diferente do creditado como parte do salário), estaria abrangida no âmbito de aplicação da directiva e o empregador teria a obrigação de contabilizar o IVA. No caso em apreço, a situação é a do primeiro caso pois, como foi indicado na audiência, a Astra Zeneca desconta no salário que paga aos seus empregados exactamente o mesmo montante que pagou ao intermediário. Não há dúvida, porém, de que uma solução interpretativa aplicável tanto à primeira como à segunda situação seria mais simples e mais

11 — O que poderia acontecer, por exemplo, se o empregador tivesse tido um desconto importante nos vales e decidisse repercutir apenas uma parte desse desconto no salário dos seus empregados (os quais, ainda assim, obteriam os vales a um preço inferior ao seu valor nominal).

fácil de aplicar do que uma solução que obrigue a distinguir entre as duas situações.

45. Em segundo lugar, recordo que, de um ponto de vista económico, o IVA acaba sempre por recair no empregado, em conformidade, aliás, com o sistema do IVA, que prevê que o imposto recaia sobre o consumidor final. Com efeito, como a Astra Zeneca reconheceu na audiência, *no valor do vale descontado ao salário pago ao empregado já está incluído o IVA relativo aos produtos que podem ser adquiridos nos retalhistas, mediante a utilização do vale*. Por outras palavras, através desse débito no seu salário, o empregado paga o preço dos bens e/ou dos serviços que vai adquirir no retalhista, preço esse que inclui o IVA. É o preço final na cadeia do IVA e o IVA que o trabalhador paga inclui, evidentemente, tanto o que foi originalmente incluído na primeira venda do vale pelo retalhista ao intermediário [12] como o que se acumulou nas fases posteriores e, em particular, naquela em que se gera o lucro obtido pelo intermediário. No momento em que se apresentar no retalhista para utilizar o vale, o trabalhador/consumidor, para obter os bens ou os serviços pretendidos apenas tem que entregar em troca o vale, que já inclui IVA.

12 — Como se viu nos n.os 9 e 10, com base no sistema em vigor no Reino Unido, essa parte do IVA só é entregue ao erário público pelo retalhista no momento em que o vale é utilizado para adquirir bens e/ou serviços. Contudo, como a Comissão observou na audiência, esta particularidade do sistema só produz efeitos quanto ao momento do pagamento do imposto, mas não quanto aos outros aspectos do mesmo.

46. Esclareça-se apenas, à margem, que, apesar da complexidade da cadeia do IVA no presente caso, que deu lugar a um debate na audiência, o pagamento do imposto continua a ser um único. O IVA relativo aos bens ou aos serviços adquiridos ao retalhista é incorporado no vale e, no momento em que o retalhista recebe o vale, dando em troca bens ou serviços, «fecha o ciclo» entregando ao fisco, após eventual dedução do que pagou a montante, o IVA cobrado na venda do vale ao intermediário.

47. As observações constantes do n.º 45 têm duas consequências.

48. Por um lado, o facto de o IVA incluído nos vales ser efectivamente pago pelo empregado leva a preferir, entre as duas soluções interpretativas acima expostas, a que impõe a facturação desse IVA. Deste modo, evita-se que esse imposto, que é suportado pelo empregado, se «dilua», transformando-se numa espécie de IVA oculto.

49. Por outro lado, é evidente que o facto de a Astra Zeneca ter que contabilizar o IVA sobre

as entregas de vales aos seus empregados não envolve, *per se*, qualquer encargo financeiro para esta empresa pois, de acordo com os princípios gerais na matéria, em última análise o imposto recai sempre sobre o consumidor final dos produtos que, neste caso, é o empregado [13].

50. Por conseguinte, em minha opinião, o pagamento de parte da remuneração sob a forma de vales de compras deve ser considerado uma operação sujeita a IVA.

51. A propósito, observe-se, em primeiro lugar, que os empregados da Astra Zeneca podem optar por não receber parte da sua remuneração sob a forma de vales de compras, preferindo receber a integralidade do salário em dinheiro, que é a modalidade mais vulgar. Portanto, é possível interpretar a entrega dos vales aos empregados como uma operação realizada em troca do pagamento, pelos empregados, de uma determinada importância em dinheiro (a parte da remuneração que, se não recebessem os vales, lhes seria paga em dinheiro).

52. Encontram-se assim reunidas, no caso em apreço, todas as condições estabelecidas pelo Tribunal de Justiça para declarar a existência de uma prestação a título oneroso: especificamente existe uma contrapartida, expressa em dinheiro [14], efectivamente recebida para obter o bem ou o serviço [15]. Além disso, se se aceitar – como é o meu caso – a concepção de que a entrega de vales aos empregados constitui uma prestação de serviços, não há dúvida de que existe um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido [16].

53. Saliente-se ainda que o Tribunal de Justiça já admitiu, ainda que implicitamente, a possibilidade de uma parte da retribuição de um empregado poder ser considerada como remuneração (paga pelo empregado) de uma operação a título oneroso (realizada pelo empregador, a favor do empregado) [17].

13 — No caso de a Astra Zeneca incluir no salário o montante exacto que pagou pelos vales, a contabilização do IVA por esta sociedade limita-se a evidenciar a coincidência precisa entre o IVA a montante e a jusante, nenhum dos quais terá que ser pago ao fisco. Se o valor debitado ao salário for superior ao que foi realmente pago ao intermediário, o IVA que a Astra Zeneca terá que pagar, embora fazendo-o repercutir no empregado, incidirá apenas sobre a diferença entre esses valores.

14 — Acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445, n.º 13); de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.º 16), e de 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Colect., p. I-5311, n.º 17).

15 — V. além dos acórdãos referidos na nota anterior, os acórdãos de 27 de Março de 1990, Boots Company (C-126/88, Colect., p. I-1235, n.º 19), e de 5 de Maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colect., p. I-1679, n.º 8).

16 — Acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.º 12), e de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 12).

17 — V. acórdão Fillibeck, referido na nota 16 (n.º 16). Nesse caso, o Tribunal de Justiça considerou não existir uma contrapartida, paga pelos empregados ao empregador, pela realização, por este último, de uma prestação de transporte a favor dos próprios empregados. Isto apesar de o salário ser o mesmo, quer os empregados utilizassem ou não o serviço de transporte. Inversamente, pode deduzir-se que, em geral, uma parte da retribuição pode ser considerada remuneração por uma operação sujeita a IVA, na condição de, como acontece no presente caso, a parte da retribuição que constitui remuneração ser claramente identificável.

54. Assinalo por último que, para seguir a posição da Astra Zeneca, que considera o pagamento dos empregados sob a forma de vales de compras como uma forma de remuneração não sujeita a IVA, é necessário, na prática, equiparar os vales a numerário e considerá-los como uma mera «alternativa» ao dinheiro. Em meu entender, porém, tal equiparação não é defensável. Por um lado, diferentemente do dinheiro, os vales de compras não podem ser utilizados em todo o lado, mas apenas junto dos retalhistas que os emitiram. Por outro lado, importa não esquecer que, em geral, os vales são entregues *em substituição* de importâncias em dinheiro e, como acontece no presente caso, ao passarem do retalhista para a Astra Zeneca através de um intermediário, podem gerar valor acrescentado e, (consequentemente), receita IVA, o que não sucede com o dinheiro.

55. Por conseguinte, penso que, pelas razões expostas, é preferível considerar o pagamento de uma parte da remuneração sob a forma de vales de compras como uma operação a título oneroso, relativamente à qual o empregador é obrigado a contabilizar o IVA.

56. Nestes termos, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão declarando que o pagamento de um salário ou de uma parte do mesmo sob a forma de vales de compras, de acordo com as modalidades previstas no processo principal, constitui uma operação sujeita a IVA nos termos da Sexta Directiva.

VI – Quanto à segunda questão prejudicial

57. Com a segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça que se digne esclarecer se, no caso de a primeira questão receber uma resposta negativa, é possível considerar que o pagamento de uma parte da remuneração sob a forma de vales de compras cai no âmbito do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Como é sabido, esta disposição equipara a prestações de serviços a título oneroso, portanto sujeitas à obrigação de pagamento de IVA, algumas actividades exercidas sem remuneração e entre elas, em particular, «as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para [...] uso [...] do seu pessoal».

58. Como proponho que a resposta à primeira questão seja afirmativa, não se torna necessário resolver a segunda. As considerações seguintes são, por isso, apresentadas a título subsidiário, para a hipótese de o Tribunal de Justiça não subscrever a resposta que proponho para a primeira questão.

59. O legislador que elaborou a directiva impôs o pagamento do IVA sobre algumas actividades não remuneradas, a favor da entidade que as exerce ou dos seus empregados, por uma razão evidente: impedir que o sujeito passivo, que geralmente pode deduzir o IVA a montante na aquisição de bens ou serviços afectos à empresa, se exima ao pagamento do IVA, quando retira bens do património da sua empresa ou efectua serviços, para fins privados. Deste modo evita-se que esse sujeito passivo possa beneficiar, indevidamente, de vantagens relativamente ao consumidor normal, que adquire o bem ou o serviço pagando IVA [18].

60. Ainda no que se refere à segunda questão, só a Comissão e o Reino Unido, muito embora a título subsidiário e com alguma relutância, propõem que se dê uma resposta afirmativa. O seu raciocínio pode ser resumido da seguinte forma: se a resposta à primeira questão for negativa, então é de considerar que a entrega dos vales de compras pelo empregador aos empregados foi efectuada a título gratuito. Em consequência, aplica-se o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

61. Parece-me porém que, mesmo no caso de a resposta à primeira questão ser negativa, não se cai automaticamente no âmbito de aplicação do artigo 6.º, n.º 2.

62. Com efeito, importa observar que a referida disposição é aplicável quando concorram duas condições independentes. Em primeiro lugar, o fim privado ou, em todo o caso, estranho ao objecto da empresa, da utilização do serviço – ou do bem, se quisermos considerar também o caso previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º – e, em segundo lugar, o carácter gratuito da operação.

63. Em primeiro lugar, no que diz respeito a este segundo requisito, também uma eventual resposta negativa à primeira questão não implica a sua existência. O facto de eventualmente se considerar que a entrega dos vales não constitui uma operação tributável para efeitos de IVA não significa necessariamente que tenha sido realizada a título gratuito. Como já foi referido, embora eu não me incline para essa solução, é possível considerar que a entrega dos vales seja meramente de uma modalidade de pagamento da remuneração, como tal excluída do âmbito de aplicação do IVA. Contudo, isto não implica que a operação revista carácter gratuito.

64. Em particular, parece-me evidente que, independentemente da qualificação jurídica que se quiser dar à entrega de bens, estes não

18 — Acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Enkler (C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 33); de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049, n.º 56), e de 11 de Dezembro de 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, Colect., p. I-9549, n.º 46).

são «oferecidos» aos empregados, mas constituem a contrapartida, claramente definida, de uma prestação de trabalho destes últimos.

65. Consequentemente, embora o destino final dos vales não seja imputável a uma actividade da empresa, como os mesmos se destinam inquestionavelmente a satisfazer necessidades privadas do pessoal [19], falta o requisito da gratuitidade da operação [20].

66. Nestes termos, proponho que se responda à segunda questão prejudicial, se necessário, declarando que o pagamento de um salário ou de uma parte do mesmo sob a forma de vales de compras não constitui uma actividade de exercida a título gratuito equiparada, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, a uma prestação de serviços a título oneroso.

19 — De facto, não existe qualquer ligação entre as compras que os empregados podem fazer com os vales e o exercício da actividade da empresa, pelo empregador. Neste âmbito, além disso, a jurisprudência do Tribunal de Justiça tende a interpretar restritivamente os âmbitos em que existe uma relação com a actividade da empresa. V., por exemplo, acórdãos Fillibeck, referido na nota 16 (n.os 26 e 29) e Danfoss, referido na nota 19 (n.os 57 e 58).

20 — Merece apenas um breve reparo o facto de, como a jurisprudência esclareceu, a gratuitidade ter de ser real: a eventual presença de uma contrapartida reduzida ou inferior ao preço de custo não pode ser equiparada à gratuitidade. V. acórdão de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Colect., p. I-743, n.os 22 a 24).

VII – Quanto à terceira questão prejudicial

67. A terceira questão é formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio com carácter subsidiário. Com ela, solicita-se ao Tribunal de Justiça que, no caso de resposta negativa às primeiras duas questões, se digne esclarecer se a Astra Zeneca pode deduzir o IVA pago a montante, considerando a aquisição dos vales ao intermediário uma despesa geral da empresa.

68. Também neste caso, atendendo à resposta que proponho para a primeira questão, as observações seguintes são formuladas a título subsidiário, para a hipótese de o Tribunal de Justiça não subscrever a resposta que proponho para a primeira questão.

69. Como já foi referido, a Astra Zeneca entende que a resposta às primeiras duas questões deve ser negativa e que o pagamento de uma parte da remuneração sob a forma de vales de compras é conforme às disposições em matéria de IVA. Aquela empresa considera, porém, que a aquisição dos vales é uma despesa geral ligada ao funcionamento da empresa: consequentemente, o IVA pago a montante poderia ser tido em consideração e deduzido, no quadro do cálculo global do IVA a pagar ao fisco do Reino Unido.

70. Para a Astra Zeneca, a vantagem deste entendimento é óbvia. Com efeito, enquanto a eventual obrigação de facturar o IVA no momento da entrega dos vales aos empregados levaria à anulação recíproca do IVA a montante e a jusante [21], considerar a entrega dos vales aos empregados uma operação isenta e imputar o IVA a montante às despesas gerais permitiria à empresa em questão obter uma vantagem fiscal.

71. Todavia, não me parece que a posição da Astra Zeneca possa ser adoptada, mesmo que se considere que o pagamento de uma parte da remuneração sob a forma de vales de compras é uma operação não abrangida no âmbito de aplicação do IVA.

72. Recorde-se que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito a dedução do IVA a montante faz parte integrante do mecanismo deste imposto e não pode, em princípio, ser limitado [22]. Importa recordar que o regime das deduções se destina a garantir a neutralidade do imposto para todas as actividades económicas, libertando inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas [23].

73. É verdade que o Tribunal de Justiça admitiu a possibilidade de deduzir o IVA pago a montante pelo empresário para adquirir bens e/ou serviços destinados ao exercício de actividades isentas de IVA ou não abrangidas no âmbito de aplicação deste imposto, designadamente sob condição de: i) o empresário exercer actividades económicas sujeitas a IVA; ii) as despesas efectuadas para realizar as operações isentas serem elementos constitutivos do preço final dos produtos, e iii) existir uma relação directa e imediata entre as operações sobre as quais foi pago o IVA e a actividade económica do sujeito passivo [24].

74. Esta jurisprudência do Tribunal de Justiça assenta porém no pressuposto de que, na prática, recusar o direito à dedução do IVA pago a montante levaria a uma violação da neutralidade do IVA e a impor o pagamento de parte do mesmo ao empresário bem como ao consumidor final [25].

21 — Excepto, como se viu, no caso de a importância paga a montante ao intermediário não coincidir com a importância debitada a jusante ao salário do empregado. V., a propósito, a nota 13.

22 — V., por exemplo, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18), e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43).

23 — Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 19), e de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24 e jurisprudência aí citada).

24 — Acórdão de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colect., p. I-4357, n.os 36 37). V., além disso, acórdão de 29 de Outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, Colect., p. I-10413, n.os 58 a 68), bem como as conclusões que apresentei no mesmo processo em 12 de Fevereiro de 2009 (em particular, n.os 59 a 62).

25 — V. acórdão AB SKF, referido na nota 24 (n.os 66 e 67 e jurisprudência aí citada).

75. No caso *sub iudice*, não estamos perante uma situação deste tipo.

76. Como já observei mais acima [26], a Astra Zeneca debita ao salário do empregado o preço que a empresa pagou pelo vale, *incluindo IVA*. Em última análise, o empregado paga, com o seu próprio trabalho, o IVA sobre bens que irá adquirir com o vale. Esse imposto não é suportado pela Astra Zeneca. Por conseguinte, não há qualquer razão para lhe reconhecer um direito à dedução de um IVA que, em última análise, não tem que suportar.

77. Com efeito, os vales de compras, em vez de constituírem um elemento cujo custo de aquisição se integra nas despesas gerais da empresa, são transferidos directamente, com o IVA neles compreendido, pelo empregador para o empregado, que «paga» o seu contravalor com uma redução correspondente da parte em dinheiro da sua remuneração. Nos casos em que o Tribunal de Justiça admitiu o direito a dedução do IVA pago a montante pela aquisição de bens ou serviços utilizados para realizar operações isentas, esse IVA dizia respeito a actividades (tipicamente de consultoria) nas quais o imposto era, em última análise e sem qualquer dúvida, suportado pela empresa [27].

78. Por último, importa também não esquecer que o direito de deduzir o IVA relativo a bens ou serviços utilizados para operações isentas só está previsto a título excepcional [28].

79. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda à terceira questão, se necessário, declarando que o empregador que paga uma parte da remuneração dos seus empregados sob a forma de vales de compras, nas modalidades previstas no processo principal, não pode deduzir o IVA pago a montante sobre esses vales, imputando a sua aquisição às despesas gerais da empresa.

26 — V. n.º 45.

27 — V., por exemplo, acórdãos Abbey National (referido na nota 23), Kretztechnik (referido na nota 24) e AB SKF (referido na nota 24).

28 — Acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 23).

VIII – Conclusões

80. Com base nas considerações expostas, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester, declarando que

o pagamento de um salário ou de uma parte do mesmo sob a forma de vales de compras, nas modalidades previstas no processo principal, constitui uma operação sujeita a IVA, nos termos 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, bem como nos termos da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.