

Processos apensos C-53/09 e C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Loyalty Management UK Ltd e Baxi Group Ltd

(pedidos de decisão prejudicial
apresentados pela House of Lords)

«Sexta Directiva IVA — Base de tributação — Sistema de promoção de vendas — Programa de fidelização que permite aos clientes receber pontos dos comerciantes e trocá-los por prémios de fidelidade — Pagamentos efectuados pelo gestor do programa aos fornecedores que entregam os prémios de fidelidade — Pagamentos efectuados pelo comerciante ao gestor do programa que entrega os prémios de fidelidade»

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 7 de Outubro de 2010

I - 9191

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Base de tributação — Dedução do imposto pago a montante — Imposto devido ou pago em relação a bens fornecidos ou serviços prestados ao sujeito passivo*
(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 5.º, n.º 6, 11.º, n.º 1, e 17.º, n.º 2)

2. *Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Base de tributação — Dedução do imposto pago a montante — Imposto devido ou pago em relação a bens fornecidos ou serviços prestados ao sujeito passivo*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 5.º, n.º 6, 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 17.º, n.º 2]

1. No âmbito de um programa de fidelização de clientes, em que o gestor do programa em causa celebra contratos com os fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes, em virtude dos quais, quando esses fornecedores entreguem prémios de fidelidade aos clientes de comerciantes, em troca de pontos, o gestor paga-lhes um montante acordado por esses pontos, 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, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 95/7, 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 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 nacional verificar se estes pagamentos englobam igualmente a contrapartida de uma prestação de serviços correspondente a uma prestação distinta.

Com efeito, se esse programa de fidelização foi concebido para incentivar os clientes a efectuarem as suas compras a determinados comerciantes e se, para esse fim, o gestor presta um certo número de serviços ligados à gestão deste programa, a realidade económica consiste, no entanto, em, no âmbito deste programa, o fornecedor entregar aos clientes prémios de fidelidade, que podem ser constituídos tanto por bens como por prestações de serviços. Por outro lado, tal transacção, que consiste na entrega de prémios de fidelidade, está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, desde que seja

efectuada a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. É claro que 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. No entanto, 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. A este respeito, quando a troca de pontos pelos clientes junto dos fornecedores dá lugar a um pagamento pelo gestor do programa de fidelidade a estes últimos e esse pagamento é calculado adicionando as comissões devidas pelo gestor, que representam um montante fixo por cada ponto trocado contra uma parte, ou a totalidade, do preço do prémio de fidelidade, esse pagamento corresponde à contrapartida da entrega dos prémios de fidelidade.

2. No âmbito de um programa de fidelização de clientes, em que o gestor do programa, que obtém prémios de fidelidade, sendo deles proprietário, comercializa o referido programa e distribui esses presentes aos clientes de comerciantes patrocinadores, em troca de pontos de fidelidade, 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, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 95/7, devem ser interpretados no sentido de que pagamentos efectuados pelo patrocinador ao gestor do referido programa que entrega prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados, 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 fornecida a estes últimos.

Com efeito, se este programa de fidelização é concebido para incentivar os clientes a efectuarem as suas compras a determinados comerciantes e se, para este efeito, o gestor presta um certo número de serviços ligados à gestão do referido programa, a realidade económica consiste no entanto em, no âmbito deste programa, o gestor entregar aos clientes prémios de fidelidade. Por outro lado, tal transacção, que consiste na entrega de prémios de fidelidade, está sujeita ao

(cf. n.ºs 41-43, 47, 55-57, 65 e disp.)

imposto sobre o valor acrescentado, desde que seja efectuada a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. É claro que 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. No entanto, 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. A este respeito, quando os prémios de fidelidade são facturados pelo gestor do programa ao patrocinador 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, deduzida a margem do gestor que consiste na diferença entre o preço de venda a retalho dos prémios de fidelidade e o preço de aquisição ao qual o gestor obtém esses prémios, o pagamento pelo patrocinador ao gestor constitui a contrapartida da entrega dos referidos prémios.

Todavia, uma vez que os pagamentos efectuados pelo patrocinador ao gestor 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, o gestor 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, o pagamento pode ser dividido em duas partes, cada uma correspondente a uma prestação distinta. 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 pelo patrocinador, e o montante do preço de aquisição pago pelo gestor para comprar prémios de fidelidade, isto é, a margem, constitui a contrapartida dos serviços que o gestor do programa fornece ao patrocinador.

(cf. n.ºs 22, 41-43, 48, 55, 56, 58, 61-63, 65 e disp.)