



COMISSÃO EUROPEIA

Bruxelas, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Proposta de

DIRETIVA DO CONSELHO

que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que respeita ao tratamento dos *vouchers*

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DA PROPOSTA

Justificação e objetivos da proposta

Nem a Sexta Diretiva IVA¹, nem a Diretiva IVA² estabelecem regras para o tratamento das operações que envolvem *vouchers*. A utilização de um *voucher* numa operação tributável pode ter consequências no que se refere à matéria coletável, ao período da operação e mesmo, em certas circunstâncias, ao lugar de tributação. Contudo, a incerteza quanto ao tratamento fiscal correto pode revelar-se problemática no caso de operações transfronteiras e de operações em cadeia, quando se trata da distribuição comercial de *vouchers*.

A ausência de regras comuns obrigou os Estados-Membros a encontrar soluções próprias, inevitavelmente não coordenadas. As disparidades que daí resultam em termos de tributação geram problemas de dupla tributação e de não tributação, além de que contribuem para a evasão fiscal e erguem barreiras à inovação. Acresce que a multiplicação das aplicações dos *vouchers* tornou menos clara a sua distinção relativamente a instrumentos de pagamento mais generalizados.

O mundo evoluiu desde que foram aprovadas as regras comuns do IVA em 1977 e a crescente utilização de *vouchers* representa apenas uma entre várias mudanças que transformaram a forma de fazer negócios, introduzindo complexidades que naquela altura não se previam.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) foi várias vezes solicitado a pronunciar-se sobre a forma como as diretivas do IVA se deviam aplicar em tais circunstâncias. Em relação aos *vouchers*, foram definidas algumas orientações, mas muitos problemas ficaram por resolver. A presente proposta visa tratar destas questões mediante uma clarificação e uma harmonização das disposições da legislação da UE no que se refere ao tratamento dos *vouchers* para efeitos de IVA.

Contexto geral

Com a presente proposta legislativa procura-se clareza. Trata-se de abranger as consequências fiscais dos diferentes tipos de *vouchers* quando são emitidos, distribuídos ou resgatados, quer dentro do mesmo Estado-Membro, quer em operações que envolvem mais do que um Estado-Membro.

O que é um *voucher*?

Para efeitos de IVA, um *voucher* é um instrumento que confere ao seu detentor o direito a receber bens ou serviços ou a usufruir de um desconto ou uma bonificação relativos ao

¹ Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) (a «Sexta Diretiva IVA»).

² 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 de 11.12.2006, p. 1) (Diretiva IVA) que substitui a Sexta Diretiva IVA a partir de 1 de Janeiro de 2007.

fornecimento de bens ou à prestação de serviços. O emitente assume o compromisso de fornecer os bens ou serviços, de conceder um desconto ou de pagar uma bonificação.

Um *voucher* é um documento em papel ou suporte eletrónico que geralmente tem subjacente um objetivo comercial ou promocional, por exemplo, promover o fornecimento de certos bens ou serviços ou acelerar o respetivo pagamento. Por outras palavras, um *voucher* destina-se a desenvolver o mercado de bens e serviços, a fidelizar clientes ou a facilitar o processo de pagamento. Estes objetivos ajudam a distinguir um *voucher* de instrumentos como os cheques de viagem, que têm como único objetivo realizar pagamentos.

Qualquer instrumento cujo propósito se limite a realizar pagamentos extravasa a definição de *voucher* para efeitos de IVA. Aos serviços de pagamentos são aplicáveis outras regras em sede de IVA.

Os *vouchers* classificam-se de acordo com várias tipologias. A emissão de certos *vouchers* gera uma contrapartida, podendo esses *vouchers* atualmente ser tributados no momento da emissão ou do resgate, consoante o regime vigente em cada Estado-Membro. Um *voucher* também pode ser emitido gratuitamente, conferindo assim ao respetivo detentor o direito a usufruir de bens ou serviços sem ulteriores encargos. Neste caso, pode considerar-se que se trata de uma oferta comercial. Um *voucher* de desconto que concede ao seu detentor o direito a um desconto numa operação subsequente pode ser considerado como uma mera obrigação de garantia de uma redução de preço.

Um direito a um desconto sobre todas as aquisições feitas num dado período de tempo, mesmo quando concedido contra pagamento, não deve contudo ser equiparado a um *voucher* porque esse direito é independente das operações de compra. O carácter aberto de um tal direito (mesmo limitado no tempo) é muito diferente do direito conferido por um *voucher* de desconto em que o direito em questão é único e está ligado a uma prestação específica. Isto não significa, contudo, que um serviço desta natureza não seja tributado.

Questões do atual tratamento dos *vouchers* em sede de IVA a considerar

Uma questão essencial que se coloca é a de saber quando é que as operações ligadas a *vouchers* devem ser tributadas. Na falta de regras comuns, as práticas nos Estados-Membros não são coordenadas. Alguns tributam os tipos de *vouchers* mais frequentes no momento da emissão enquanto outros tributam na altura do resgate. Esta situação gera incerteza para as empresas, em especial para as que pretendem explorar as oportunidades do mercado único. Quando um *voucher* é emitido num Estado-Membro e utilizado noutro, as consequências práticas das dessincronizações em matéria de tributação podem traduzir-se em dupla tributação e em não tributação.

É necessário clarificar a fronteira entre os *vouchers* (cujo tratamento em sede de IVA é considerado no presente exercício) e o desenvolvimento de sistemas de pagamento inovadores (cujo tratamento em sede de IVA é regido por outras disposições da Diretiva IVA).

Os *vouchers* chegam geralmente às mãos dos consumidores através uma cadeia de distribuidores (é o caso dos *vouchers* pré-pagos nas telecomunicações). Também aqui, a falta de regras comuns levou a uma abordagem fragmentada, que por vezes integra regimes especiais a nível local que obstam ao desenvolvimento de modelos empresariais intra-UE.

O *vouchers* de desconto podem incluir o reembolso pelo fabricante ou o distribuidor (que emite *vouchers* de desconto) ao retalhista, a fim de compensar uma redução de preço

concedida ao cliente em troca do respetivo *voucher*. As regras vigentes, tal como interpretadas pelo TJUE são complexas e difíceis de aplicar na prática. É pois urgente melhorar a abordagem desta questão.

2. AS PROPOSTAS

Para resolver estes problemas, consideram-se alterações à Diretiva IVA. Estas alterações abrangem cinco pontos.

1. A definição de voucher para efeitos de IVA

Primeiro, trata-se de deixar claro o que é um *voucher* para efeitos de IVA. É necessário introduzir um novo artigo 30.º-A. Importa clarificar na Diretiva IVA quais os *vouchers* que devem ser tributados no momento da emissão e aqueles que estão sujeitos a IVA no momento do resgate. Os primeiros admitem uma só aplicação (*single purpose vouchers* - SPV), ao passo que os segundos podem ter múltiplas aplicações (*multi purpose vouchers* - MPV). Esta distinção depende de a informação estar disponível para aplicar o imposto no momento da emissão ou de a tributação só poder ser feita no momento do resgate, pelo facto de a utilização final do *voucher* implicar uma escolha. É também necessário garantir que continuam a ser tratados da mesma forma os instrumentos que atualmente podem ser utilizados como meios de pagamento em diferentes estabelecimentos comerciais que não possuam qualquer ligação entre si e que presentemente não são geralmente equiparados a *voucher*.

As inovações introduzidas nos serviços de pagamentos tornaram menos clara a distinção entre os *vouchers* e os sistemas de pagamento tradicionais. O artigo 30.º-A estabelece também a clareza necessária quanto aos limites dos *vouchers* para efeitos de IVA.

2. O momento da imposição

Uma vez definidos os diferentes tipos de *vouchers*, são necessárias outras alterações para garantir um tratamento claro em sede de IVA.

As regras relativas ao momento da exigibilidade do imposto (artigo 65.º) atualmente vigentes devem ser ajustadas para garantir que os *single-purpose vouchers* (SPV) são tributados em IVA no momento em que são emitidos e pagos.

Para evitar qualquer confusão, a concessão do direito inerente a um *voucher* e o correspondente fornecimento dos bens ou serviços não podem ser considerados separadamente. Os SPV são tributados no momento da emissão, pelo que o problema não se coloca. Em relação aos *vouchers* que não são tributados no momento da emissão por ainda não estar estabelecido o lugar e o nível da tributação, o imposto só deve ser cobrado quando os bens ou serviços correspondentes tiverem sido fornecidos. Para que assim aconteça, é proposto um novo artigo 30.º-B. Nele se prevê que a emissão de um *voucher* e o subsequente fornecimento de bens ou prestação de serviços constituem uma operação única para efeitos de IVA.

3. Regras relativas à distribuição

Uma vez que a Diretiva IVA estabelece que os *multi-purpose vouchers* (MPV) devem ser tributados no momento do resgate, há que esclarecer algumas questões relacionadas com a sua

distribuição. Antes de chegarem às mãos do consumidor, estes *vouchers* passam por vezes por uma cadeia de distribuição. Ainda que a correspondente operação só deva ser tributada quando os bens ou serviços são efetivamente fornecidos, a distribuição comercial de um MPV constitui em si mesma um fornecimento de um serviços tributável independente do fornecimento subjacente. Quando o MPV muda de mãos numa cadeia de distribuição, o montante sujeito a tributação do serviço em questão pode ser calculado através da evolução do valor do *voucher*. Quando um distribuidor compra um *voucher* por X e depois o vende por um valor superior de X+Y, o acréscimo Y representa o valor do serviço de distribuição fornecido.

Uma vez que as cadeias de distribuição de MPV podem abranger vários Estados-Membros, são necessárias regras comuns para identificar e avaliar este serviço de distribuição. A inserção de uma alínea d) no artigo 25.º deixa claro que a distribuição é um fornecimento de serviços para efeitos da Diretiva IVA. O método de cálculo do valor tributável deste serviço é referido no artigo 74.º-B.

Para facilitar o calculo do valor tributável em cada fase da cadeia de distribuição, o artigo 74.º-A estabelece e define o conceito de valor nominal como sendo o valor de todas as contrapartidas que revertem a favor do emitente de um MPV e que correspondem ao valor tributável (mais IVA) atribuível ao fornecimento dos correspondentes bens ou serviços.

A estratégia seguida nestas duas disposições garante que todas as operações tributáveis associadas a um MPV – o fornecimento de um serviço de distribuição e o fornecimento dos correspondentes bens ou serviços – são descritas e tributadas de uma forma global, neutra e transparente.

4. Vouchers de desconto

As dificuldades com os *vouchers* de desconto surgem quando o desconto é garantido pelo emitente e não por quem procede ao resgate do *voucher*. Para evitar uma complexa série de ajustamentos, propõe-se equiparar este desconto à prestação de um serviço ao emitente do *voucher* por quem procede ao resgate desse *voucher*. As medidas necessárias neste contexto são definidas numa nova alínea e) do artigo 25.º e no artigo 74.º-C.

5. Outras alterações técnicas ou consecutivas

Serão necessárias mais alterações técnicas à Diretiva IVA a fim de garantir o bom funcionamento destas soluções, designadamente no que se refere ao direito à dedução (artigo 169.º), ao devedor do imposto (artigo 193.º) e a outras obrigações (artigo 272.º). São também necessárias alterações técnicas nos artigos 28.º e 65.º para tratar corretamente os MPV e os SPV.

3. EXPLICAÇÃO TÉCNICA DOS PRINCIPAIS ELEMENTOS DA PROPOSTA

A definição de vouchers e os vários critérios que se aplicam, incluindo o do momento da tributação (artigo 30.º-A, n.º 1, e artigo 30.º-B)

As regras do IVA devem ser claras e coerentes em relação ao momento em que o imposto deve ser exigido. Se a informação necessária a uma decisão correta quanto à tributação não estiver disponível no momento da emissão do *voucher*, a tributação só pode ser estabelecida no momento do resgate. Dada a falta de orientações na Diretiva IVA, não há consenso quanto

ao tipo de *vouchers* que devem ser tributados no momento da emissão e aqueles cuja tributação deve ocorrer no momento do resgate. Em consequência, alguns Estados-Membros irão tratar o mesmo tipo de *voucher* (p.ex. um crédito de chamadas pré-pago³) como um pagamento por conta a tributar antecipadamente enquanto outros exigirão o imposto no momento do eventual fornecimento do bem ou serviço⁴. Se um *voucher* é emitido no primeiro tipo de Estados-Membros e resgatado no segundo tipo, ambos cobram IVA pelo mesmo fornecimento. As duas perspetivas são legítimas, mas o resultado é que a operação dá origem a dupla tributação. Na situação inversa, nenhum Estado-Membro iria cobrar IVA e o resultado seria uma situação de não tributação.

A dupla tributação resultante de falta de sincronismo pode constituir – e constitui – uma barreira às medidas comerciais destinadas a tirar proveito das oportunidades do mercado único. Inversamente, a não tributação não intencional resultante de dessincronizações pode ser explorada com fins abusivos.

Para resolver este problema, a proposta começa por definir o conceito de *voucher* e as principais categorias de *vouchers*, fazendo a distinção entre SPV e MPV.

Um SPV confere ao seu detentor o direito a receber bens ou serviços em circunstâncias em que o nível de tributação (em especial a taxa do IVA), a identidade do fornecedor e o Estado-Membro no qual ocorre o fornecimento do bem ou do serviço foram pré-estabelecidos. O tratamento em sede de IVA é determinado quando o *voucher* é vendido. Exemplo de SPV: um operador de serviços vende *vouchers* (diretamente ou através de um agente) que conferem o direito a um serviço pré-estabelecido (p.ex. telecomunicações) a ser prestado num dado Estado-Membro.

Um MPV confere ao seu detentor o direito a receber bens ou serviços quando os bens ou serviços em questão ou o Estado-Membro em que devem ser fornecidos e tributados não foram identificados com suficiente precisão para que o IVA possa ser fixado no momento em que o *voucher* é emitido. Por exemplo, quando uma cadeia internacional de hotelaria procura promover os seus produtos através de *vouchers* que podem ser trocados por estadias nos respetivos estabelecimentos em qualquer de vários Estados-Membros. Outro exemplo seria a possibilidade de utilização de um crédito pré-pago tanto para as telecomunicações (taxa de IVA normal) como para pagar transportes públicos (que podem ser tributados a uma taxa reduzida).

Distinção entre vouchers e instrumentos de pagamento (artigo 30.º-A, n.º 2)

Dados os diferentes tratamentos em sede de IVA, a bem da neutralidade deve haver uma distinção clara entre os *vouchers* e os meios de pagamento mais generalizados que tenha em conta a respetiva natureza intrínseca. Quando um simples método de pagamento adquire algumas das características associadas aos *vouchers* (p.ex. um cartão de valor armazenado ou um crédito pré-pago incluído num telemóvel ou a ele ligado) é necessário analisar cuidadosamente a natureza desta operação. A troca de um *voucher* por bens ou serviços não constitui um pagamento, trata-se do exercício de um direito subsequente a um pagamento que

³ O crédito telefónico pré-pago constitui a forma mais comum de *voucher*. O estudo económico que é anexado à avaliação de impacto estima em 38 mil milhões de euros o valor global do crédito telefónico pré-pago na UE (dados de 2008).

⁴ A avaliação de impacto que acompanha a presente proposta analisa as várias abordagens relativamente ao momento da tributação dos *vouchers*.

ocorreu quando o *voucher* foi emitido ou quando mudou de mãos. Por outro lado, quando é utilizado um crédito armazenado ou pré-pago para cobrir o custo de bens ou serviços, o direito a tais bens ou serviços só é efetivo quando o pagamento é feito. Há aqui uma diferença fundamental em relação ao exercício de um direito adquirido pelo titular de um *voucher*.

Os *vouchers* devem sempre resultar no fornecimento de um bem ou serviço, sendo frequentemente usados para promover as vendas de um dado fornecedor ou grupo de fornecedores ou para facilitar as compras. Estas características, quando combinadas com o direito a receber bens ou serviços (ao qual corresponde a obrigação de fornecer esses bens ou serviços) tem um papel a desempenhar quando se trata de distinguir os *vouchers* de outros instrumentos de pagamento mais generalizados (que não conferem tais direitos específicos).

O aumento do número de dispositivos móveis reforça a necessidade de se distinguir claramente os créditos de telecomunicações pré-pagos (que são *vouchers*) dos serviços de pagamentos móveis mais gerais que podem tirar partido do sistema de faturação pré-pago dos primeiros. Os sistemas de pagamentos móveis permitem que o consumidor utilize um telemóvel para pagar um conjunto cada vez mais vasto de bens e serviços para além dos serviços de telecomunicações (mesmo para fazer transferências de dinheiro). Se o sistema tem por objetivo facilitar pagamentos que podem incluir conteúdos (ficheiros de música, jogos, mapas, dados, etc.) ou outros serviços (estacionamento, etc.) ou bens (p.ex. de máquinas de venda automática), é difícil considerá-lo um *voucher*. A distinção entre um MPV (em que o detentor tem acesso a serviços de telecomunicações e a outros serviços ou bens específicos) e um serviço de pagamento (em que o propósito é de facilitar a utilização de um crédito pré-pago na compra de bens ou serviços, designadamente prestados por terceiros) assenta no direito a receber bens ou serviços.

Em consequência, os instrumentos que podem ter algumas das características dos *vouchers* mas cuja principal função é a de meio de pagamento devem ser excluídos da definição de *voucher*. Tal é o propósito do artigo 30.º-A, n.º 2.

Vouchers distribuídos através de uma cadeia (artigo 25.º, alínea d), artigo 74.º-A e artigo 74.º-B

Os *vouchers* podem ser distribuídos da várias formas (por exemplo, jornais, intermediários, junto com produtos nos supermercados, etc.).

Uma vez que os SPV podem ser tributados antecipadamente, a sua distribuição é relativamente simples. Em contrapartida, a distribuição de MPV por intermediários através de uma cadeia de vendas pode não ser tão simples.

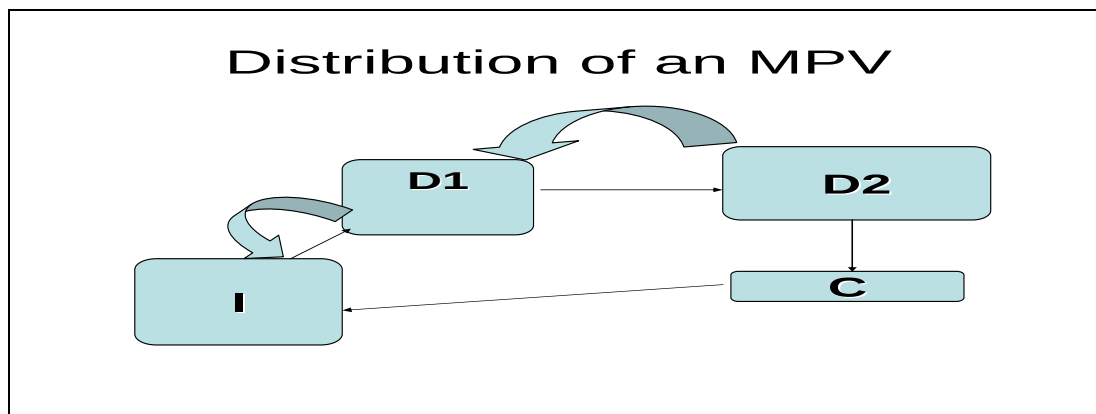
Existem vários modelos, mas existe uma perspetiva segundo a qual o preço a que o utilizador (I) vende o MPV no início da cadeia difere do preço pago pelo consumidor no final da cadeia em razão das margens dos distribuidores. O cliente que compra o MPV no final da cadeia paga um preço mais elevado do que a contrapartida obtida pelo emitente do *voucher* no início da cadeia. Se a margem não for corretamente contabilizada, haverá uma discrepância entre o IVA (a jusante) repercutido pelo emitente e o IVA (a montante) que o cliente espera encontrar na fatura, se este for um sujeito passivo com direito à dedução.

Situações deste tipo são comuns na distribuição de *vouchers* de telecomunicações pré-pagos.

Para fazer face a elas, propõe-se introduzir um conceito de valor nominal, ou seja, um valor constante fixado à partida pelo emitente do MPV e considerar qualquer diferença positiva

entre este valor nominal e o preço pago por um distribuidor do MPV como a contrapartida do serviço de distribuição. O distribuidor (D1) fornece um serviço de distribuição (tributado) ao emitente (I). Os distribuidores sucessivos (D2) fornecem um serviço de distribuição similar ao distribuidor precedente (que lhes vendeu o MPV).

Essa situação pode ser ilustrada da seguinte forma:



A empresa I (fornecedora de telecomunicações) vende um MPV a um distribuidor (D1) com um valor nominal de 100 EUR. D1 paga 80 EUR ao emitente. A diferença entre o valor nominal e o preço pago é de 20 EUR. Este valor é considerado como sendo a contrapartida (IVA incluído) de serviços de distribuição fornecidos pelo distribuidor ao fornecedor de telecomunicações.

D1 deve emitir uma fatura à empresa I, da qual conste o custo do serviço de distribuição e o IVA aplicável. Na hipótese de a taxa do IVA ser de 25 %, o serviço de distribuição será de 16 EUR e o IVA de 4 EUR.

D1 vende então o MPV a outro distribuidor, D2, por 90 EUR. Nesta fase, D2 fornece um serviços de distribuição a D1 e emite uma fatura que reflete a diferença entre o valor nominal (100 EUR) e o montante pago (90 EUR). O preço do serviço é assim de 8 EUR, acrescidos de 2 EUR de IVA.

D2 vende o posteriormente o voucher ao cliente final (C), por 100 EUR. C utiliza o *voucher* (um crédito pré-pago) para adquirir telecomunicações ou outros serviços junto de I. Se a aquisição for para fins profissionais, C (um sujeito passivo) recebe de I uma fatura de 100 EUR, IVA incluído.

Em nenhuma das fases da cadeia de distribuição é emitida fatura com IVA relativamente à venda do MPV.

No que se refere a I, o fornecedor de telecomunicações e emitente do MPV, a empresa terá fornecido serviços no valor de 80 EUR com IVA a jusante de 20 EUR (sempre na hipótese de um IVA constante de 25 % no exemplo em apreço). A empresa I terá suportado os custos de distribuição no valor de 16 EUR (acrescidos de um IVA a montante de 4 EUR) a fim de colocar o MPV nas mãos do cliente final.

Neutralidade dos *vouchers* de desconto gratuitos [artigo 25.º, alínea e), e artigo 74.º-C]

O *vouchers* de desconto gratuitos conferem ao seu detentor o direito a um desconto quando o mesmo é trocado por determinados bens ou serviços. Se o emitente e aquele que procede ao

resgate do *voucher* forem um único sujeito passivo, o valor tributável dos bens ou serviços fornecidos é reduzido tendo em conta o montante do desconto (menos o IVA incluído). Assim, o consumidor que compra um produto por 100 EUR só paga 95 EUR se utilizar o *voucher* de desconto de 5 EUR.

Na prática, os bens ou serviços a que se referem os *vouchers* de desconto passam muitas vezes pelas mãos de vários sujeitos passivos (grossistas, distribuidores e o retalhista) antes de chegarem ao consumidor final. O desconto é frequentemente reembolsado pelo emitente (por exemplo, o fabricante) àquele que procede ao resgate do *voucher* (por exemplo, o retalhista). Pode mesmo acontecer que o consumidor pague o preço normal mas beneficie de um desconto diferido (*cash-back*) por parte do emitente. Relativamente a esta questão, surgiram dificuldades para determinar o tratamento fiscal correto.

Atualmente, segundo a jurisprudência do TJUE⁵, o emitente original (grossista ou fabricante) pode descontar do preço da primeira venda dos bens abrangidos pelo desconto o reembolso efetuado a favor daquele que procede ao resgate do *voucher*. A fim de evitar uma perda de receita fiscal (os sujeitos passivos subsequentes na cadeia de distribuição não têm de corrigir o respetivo IVA a montante), o reembolso é considerado como um pagamento a terceiros efetuado pelo fabricante a favor daquele que procede ao resgate do *voucher*, pagamento esse que deve ser somado (com exceção do IVA incluído) ao valor tributável que consta da fatura passada pelo responsável pelo resgate ao cliente. Assim, no exemplo supra, aquele que procede ao resgate do *voucher* deve passar ao cliente uma fatura de 100 EUR (IVA incluído), mesmo que este tenha pago só 95 EUR.

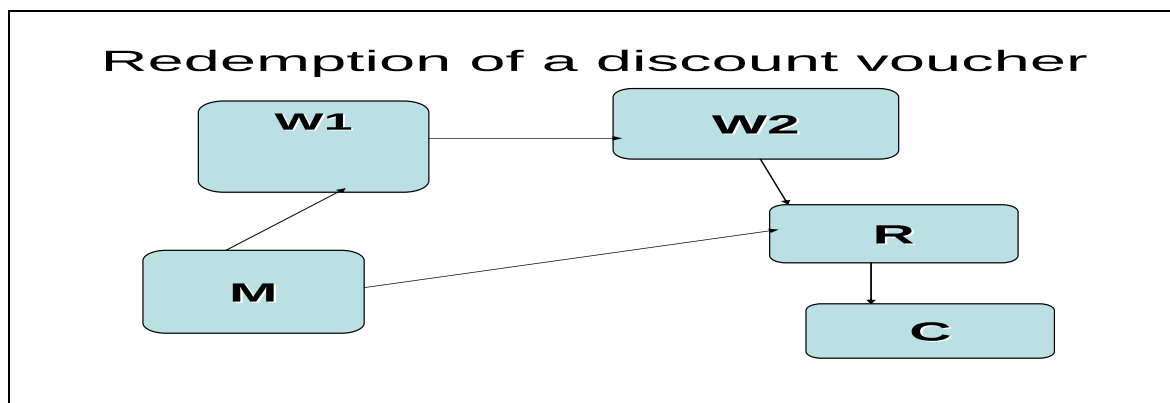
Subsistem contudo problemas quando estas adaptações devem ser feitas através de uma cadeia de distribuição (trata-se de uma questão complexa e as empresas estão confrontadas com incoerências nas regras relativas à contabilidade e à documentação em matéria de IVA) ou quando o *voucher* é resgatado num Estado-Membro que não o que o emitiu. Não existe uma solução simples para resolver o conflito entre o direito do cliente à dedução (quando o *voucher* é utilizado por um sujeito passivo para adquirir bens ou serviços que serão utilizados para a respetiva atividade económica) e a redução do valor tributável para o fabricante. Acresce que a jurisprudência não refere a situação em que o emitente do *voucher* não é aquele que procede ao reembolso.

Propõe-se, por isso, uma alteração das regras atualmente vigentes. Em vez de constituir uma contrapartida paga por um terceiro, o reembolso passa a ser considerado como a contrapartida (IVA incluído) do fornecimento de um serviço de resgate. Em vez de reduzir a base tributável da primeira venda, o fabricante (que emite o *voucher*) deduz o IVA a montante sobre o serviço prestado por aquele que procede ao resgate do *voucher*.

Quando um *voucher* de desconto gratuito é apresentado para troca por um fornecimento de bens ou uma prestação de serviços, o preço pago será sempre reduzido em proporção do seu valor nominal, o que terá por efeito reduzir a base de tributação do fornecimento. Este valor tributável (acrescido de IVA) corresponde ao preço efetivamente pago pelo cliente. No exemplo supra, isto significa que aquele que procede ao resgate do *voucher* passa uma fatura no valor de 95 EUR (IVA incluído). O cliente não pode nunca deduzir mais IVA do que o que for adequado, ficando assim restabelecida a neutralidade.

⁵ Processo C-317/94 *Elida Gibbs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise* [1996] CJI-5339; Processo C-427/98 *Comissão das Comunidades Europeias c. República Federal da Alemanha* [2002] CJI-8315.

Esta situação pode ser ilustrada da seguinte forma:



A empresa M, um fabricante, vende bens a um grossista W1 no valor de 70 EUR. W1 vende em seguida esses bens por 80 EUR a W2, que, por seu turno, os vende a R, um retalhista por 90 EUR (todos os valores entendem-se com IVA incluído).

Por fim, R vende os bens ao cliente final (C) por 100 EUR.

Entretanto, a fim de promover as vendas, M distribui através de jornais *vouchers* de desconto gratuitos no valor de 5 EUR, detendo o cliente C um deles quando efetua a sua compra. O dito *voucher* é aceite como pagamento parcial por R, que, por seu turno, solicita o reembolso a M.

Atualmente, este reembolso permite a M reduzir o valor tributável do fornecimento a W1. Contudo, considera-se impraticável repercutir esta adaptação através da cadeia de distribuição e a solução avançada pelo TJUE consistiu em considerar o pagamento dos 5 EUR como um pagamento de terceiros. Porém, não se trata de uma solução ideal porque acarreta uma perda de receita fiscal se C for um sujeito passivo (com direito à dedução do imposto a montante) ou se a cadeia de distribuição envolver mais do que um Estado-Membro (com uma aquisição intra-UE à taxa zero).

Para resolver este problema, a alínea e) que se propõe aditar ao artigo 25.º, estabelece que o pagamento de 5 EUR constitui um serviço de resgate pelo qual R passa uma fatura a M (os 5 EUR correspondem ao montante com IVA incluído). M já não tem de corrigir o valor tributável do primeiro fornecimento e C, que na realidade paga 95 EUR, recebe uma fatura desse montante (todos os valores incluem o IVA).

CONSULTA DAS PARTES INTERESSADAS

A questão do tratamento em sede de IVA dos *vouchers* foi discutida nos seminários Fiscais em 2002 e 2006 com representantes das autoridades fiscais dos Estados-Membros. Seguiu-se uma consulta pública em 2006, cujos resultados podem estar disponíveis em:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

A maior parte das contribuições concluem que os problemas são em grande medida imputáveis à aplicação divergente das regras do IVA pelos Estados-Membros, o que causa problemas nas operações intra-UE. É imprescindível uma interpretação harmonizada das regras atualmente vigentes, o que, na opinião dos respondentes, requer alterações da legislação primária. De um modo geral, considerou-se essencial que houvesse uma definição legal de *voucher* para efeitos de IVA.

Em razão da crescente versatilidade dos *vouchers* faz com que a fronteira que os separa dos meios de pagamento clássicos nem sempre seja clara e coerente. Em consequência, considerou-se que era necessário prestar especial atenção à neutralidade do tratamento entre sistemas que apresentam funcionalidades idênticas.

AValiação DE IMPACTO

Os problemas encontrados, que a presente iniciativa procura resolver, são imputáveis a lacunas na legislação, que não acompanhou as recentes evoluções comerciais.

A proposta é acompanhada de uma avaliação de impacto que conclui que a única forma realista de colmatar as lacunas identificadas consiste em modernizar a Diretiva IVA mediante a introdução de novas disposições aplicáveis aos *vouchers*.

Foram consideradas outras duas opções: manter a situação atual ou optar por um instrumento jurídico não vinculativo. A primeira equivaleria a deixar os Estados-Membros resolverem os problemas recenseados. Poderiam optar por soluções *ad-hoc* ou procurar apoio junto do TJUE. Neste último caso, o apoio poderia revestir a forma de linhas de orientação. Contudo, nenhuma destas opções poderia garantir segurança jurídica ou dar origem a um ato jurídico que alterasse as regras do IVA vigentes. As lacunas identificadas, nomeadamente a ausência na Diretiva IVA de orientações que permitam garantir um tratamento coerente pelos Estados-Membros, são particularmente lamentáveis no domínio fiscal em que a segurança jurídica reveste especial importância.

A avaliação de impacto é acompanhada de um estudo realizado pela Deloitte, o qual defende que a presente proposta legislativa se justifica do ponto de vista económico, tendo em conta as consequências reais e potenciais das incoerências entre os Estados-Membros. O estudo confirma também que os *vouchers* de serviços de telecomunicações pré-pagos constituem de longe a categoria de *vouchers* mais importante e que as diferenças de tratamento fiscal nesta área são significativas, o que pode dar lugar a mecanismos de evasão fiscal e a distorções de concorrência, podendo mesmo retirar todo o interesse a certas atividades económicas em razão da incerteza fiscal.

ELEMENTOS JURÍDICOS DA PROPOSTA

A proposta consiste em várias alterações da Diretiva IVA destinadas a definir claramente os diferentes tipos de *vouchers* e a harmonizar o respetivo tratamento em sede de IVA. Baseia-se no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Princípio da subsidiariedade

As alterações propostas são necessárias para clarificar e harmonizar as regras que regem o tratamento dos *vouchers* em sede de IVA. Este objetivo não pode ser suficientemente alcançado pelos Estados-Membros.

Em primeiro lugar, as regras do IVA aplicáveis estão consagradas na Diretiva IVA. Estas regras só podem ser alteradas pelo procedimento legislativo da UE.

Em segundo lugar, a ação isolada dos Estados-Membros não permitiria cumprir o objetivo de uma aplicação uniforme do IVA devido a uma possível interpretação divergente das regras. A legislação atualmente em vigor não é clara e a sua aplicação heterogênea pelos Estados-Membros está em grande parte na origem dos problemas encontrados. A fim de clarificar o

tratamento em sede de IVA dos bens e dos serviços fornecidos em troca de *vouchers*, é necessário alterar a Diretiva IVA.

O âmbito de aplicação da proposta circunscreve-se ao que só pode ser realizado através de legislação da UE. Em consequência, a proposta está em conformidade com o princípio da subsidiariedade.

Princípio da proporcionalidade

As alterações à Diretiva 2006/112/CE são necessárias atendendo aos problemas recentes e deveriam permitir soluções suscetíveis de cumprir os objetivos. Estas soluções contribuirão para garantir a neutralidade fiscal, reduzir os custos de conformidade e eliminar o risco de dupla tributação, de forma a que os operadores económicos poderão afetar os seus recursos com maior eficácia. A definição de regras claras que instituem condições de concorrência equitativas reduzirão os riscos de evasão fiscal e garantirão a segurança jurídica tanto para os contribuintes como para a administração fiscal.

Deste modo, a proposta respeita o princípio da proporcionalidade.

Simplificação

A proposta conduz a uma simplificação, na medida em que categoriza e define claramente os diferentes tipos de *vouchers*, alinha o tratamento em sede de IVA dos diferentes tipos de *vouchers* e reforça a neutralidade fiscal no que se refere ao *vouchers* de desconto.

Escolha dos instrumentos

O instrumento proposto é uma diretiva. Nenhum outro instrumento seria apropriado, dado que o tratamento dos *vouchers* em sede de IVA se refere a vários artigos da Diretiva IVA. Os objetivos acima definidos só podem ser cumpridos mediante uma diretiva de alteração.

Quadro de correspondência

Os Estados-Membros devem comunicar à Comissão o texto das disposições nacionais de transposição da diretiva, bem como um quadro de correspondência que explique a relação entre as disposições da presente diretiva e as partes correspondentes dos instrumentos nacionais de transposição. A exigência de tais documentos justifica-se e é proporcionada tendo em conta que permitirá garantir que os contribuintes tenham uma ideia clara dos seus direitos e deveres nas operações que envolvem *vouchers*, em especial nas operações intra-UE.

4. INCIDÊNCIA ORÇAMENTAL

A presente proposta não tem incidência no orçamento da União Europeia.

5. EXPLICAÇÃO PORMENORIZADA DA PROPOSTA

Artigo 25.º

Alínea d)

Quando os MPV passam por cadeias de distribuição, o tratamento em sede de IVA de qualquer margem ou comissão realizada ou recebida pelo distribuidor deve ser claro e coerente. Para o efeito, é conveniente prever expressamente que se trata de uma prestação de serviços tributável.

Alínea e)

O objetivo da alínea e) é garantir que quando um *voucher* que confere um direito a um desconto ou um bónus é resgatado por um sujeito passivo que não o emitente e esse sujeito passivo é reembolsado pelo emitente, esta operação deve ser considerada um serviço prestado ao emitente do *voucher* por aquele que procede ao resgate. Assim se garante que o montante tributável e o IVA que constam da fatura passada por quem procede ao resgate do *voucher* correspondem à soma efetivamente paga pelo cliente/sujeito passivo.

Artigo 28.º

A alteração deste artigo visa evitar sobrecargas administrativas em cadeias de operações que envolvem MPV.

Os MPV não são tributados quando mudam de mãos, mas apenas no momento do resgate. Sem esta clarificação, corre-se o risco de que, quando um *voucher* é resgatado e a taxa do IVA é conhecida, se considere necessário fazer os ajustamentos correspondentes a todas as etapas anteriores da cadeia de distribuição (em função da taxa aplicável aos bens e serviços fornecidos).

Este ajustamento tardio e retroativo do IVA seria excessivamente pesado e teria por efeito desencorajar a atividade económica sem gerar receitas fiscais adicionais (supondo que o IVA a montante é recuperado em cada fase). Para evitar que isso aconteça, quando a entrega de um *voucher* ocorre ao longo da cadeia é conveniente não aplicar o IVA, mas fazer incidir a tributação apenas na fase final, ou seja, no momento em que se procede à troca do *voucher* pelo bem ou serviço correspondente.

Esta disposição deve ser interpretada em conjunção com o disposto no artigo 25.º, que prevê que a margem do distribuidor dos MPV seja tributada separadamente, enquanto serviço independente. Estas duas disposições têm por consequência que os bens ou serviços subjacentes a que o MPV dá direito são tributados no momento em que se procede ao resgate, ou seja, no lugar e no momento certos, enquanto que a margem do distribuidor é tributada como uma prestação de serviços cada vez que é realizada, ou seja, quando o MPV muda de mãos.

Artigo 30.º-A

Como já foi explicado, este artigo define o que se entende por *voucher* e fixa os limites da respetiva funcionalidade, a fim de o distinguir dos meios de pagamento tradicionais. A distinção entre SPV e MPV radica na questão de saber se existe certeza suficiente para cobrar o imposto no momento da emissão do *voucher* ou se é necessário esperar até à entrega do bem

ou prestação do serviço. No caso de um SPV, deve haver certeza quanto à identidade da parte que assume a obrigação inerente ao *voucher* de entregar o bem ou prestar o serviço.

Os *vouchers* que não são emitidos a título oneroso dão azo a consequências específicas em sede de IVA, as quais são tratadas separadamente.

Artigo 30.º-B

Nos termos deste artigo, quando um *voucher* confere direito a um fornecimento de bens ou a uma prestação de serviços, a concessão desse direito e o fornecimento ou a prestação subsequente do bem ou serviço devem ser considerados como uma única operação.

Dado que o tratamento fiscal desta operação única deve ser idêntico ao que teria sido aplicado se os bens ou serviços tivessem sido fornecidos/prestados independentemente da utilização do *voucher*, o lugar do fornecimento ou da prestação e a taxa aplicável devem ser determinados em função dos bens fornecidos ou dos serviços prestados. Decorre também do disposto neste artigo que os MPV são tributados no momento do resgate e os SPV são-no no momento da venda (ver artigo 65.º).

Para evitar qualquer confusão, é também necessário garantir que a utilização de um *voucher* numa operação que seja abrangida pelo regime especial das agências de viagem não interfere com as regras de funcionamento do regime em questão.

Artigo 65.º

O parágrafo aditado a este artigo trata da exigibilidade do imposto no caso de SPV. Como acontece com o pagamento de um pagamento por conta, o imposto torna-se exigível no momento da receção do pagamento e com base no montante recebido.

Artigo 66.º

Este artigo é alterado a fim de evitar que os Estados-Membros possam derrogar ao disposto no artigo 65.º no que diz respeito aos SPV. Se assim não fosse, as regras relativas à exigibilidade do imposto sobre estes *vouchers* poderiam sempre diferir consoante o Estado-Membro, o que eventualmente se traduziria em situações de dupla tributação ou de não tributação.

Artigo 74.º-A

Este artigo trata da base tributável para os fornecimentos que envolvem MPV, incluindo os casos em que o MPV é parcialmente resgatado. Introduce também o conceito de valor nominal, crucial para o bom funcionamento do processo de tributação, em especial nas operações intra-UE, já que garante que o valor de um MPV é constante em toda a cadeia de distribuição.

O valor nominal é definido (artigo 74.º-A, n.º 2) como o montante recebido ou a receber em troca de um *voucher* pelo emitente do mesmo. Esta disposição é necessária para que se possa ter em conta o valor do serviço de distribuição fornecido por um distribuidor (principal ou agente) de um MPV numa cadeia de venda. A margem realizada pelo distribuidor deve ser tratada como a contrapartida (IVA incluído) de um serviço de distribuição sujeito a imposto (ver artigo 25.º).

O valor nominal de um MPV inclui o IVA. O valor do IVA incluído só será conhecido no momento da resgate se, com base na taxa de IVA aplicável aos bens e serviços a receber em troca do *voucher*, for possível dividir o valor nominal entre o valor do IVA e o valor tributável.

Se um cliente tiver pago mais do que o valor nominal, isso significa que um distribuidor aplicou uma margem e o cliente terá então o direito a uma fatura separada no valor dessa diferença (que naturalmente não aparece na fatura referente ao fornecimento do bem ou à prestação do serviço). Se o cliente tiver pago menos do que o valor nominal, pode ser devido ao facto de um distribuidor ter tido um prejuízo, mas a contrapartida recebida pelo emitente não muda.

Artigo 74.º-B

Este artigo define o modo de cálculo da margem do distribuidor em caso de fornecimento de bens ou prestação de serviços que envolvam um MPV. Neste caso, o valor tributável do serviço de distribuição fornecido corresponde à diferença entre o valor nominal do MPV e o montante efetivamente pago pelo adquirente.

O valor total dos serviços de distribuição é constante, independentemente do número de intervenientes na cadeia de venda. Se houver mais do que um distribuidor envolvido, o montante total do imposto relativo aos serviços de distribuição é dividido entre os distribuidores (ver exemplo relativo à distribuição de um MPV).

Artigo 74.º-C

Quando um *voucher* de desconto gratuito deixa de ter de ser considerado como uma contrapartida paga por um terceiro pelo fornecimento de bens ou a prestação de serviços, é conveniente definir regras claras relativamente à determinação e ao cálculo da base tributável do serviço de resgate referido na alínea e) do artigo 25.º.

Artigo 169.º

O parágrafo aditado a este artigo visa garantir coerência no direito à dedução.

Se o emitente de um MPV proceder à troca do *voucher* por operações sujeitas a imposto, o artigo 168.º prevê que possa deduzir o IVA devido ou pago relacionado com a emissão desse *voucher*. A fim de garantir condições de igualdade, é conveniente deixar claro que quando são resgatados MPV no âmbito de operações que conferem direito à dedução, por uma pessoa que não o emitente, este último conserva o direito à dedução do IVA devido ou pago sobre despesas relacionadas com a emissão do *voucher*. Pode tratar-se de custos de impressão ou codificação.

Esta disposição é necessária sempre que um MPV é resgatado por alguém que não o emitente; não é abrangido pelo seu âmbito da aplicação o reembolso efetuado consecutivamente pelo emitente a favor de quem procede ao resgate do *voucher*. Na falta de uma tal disposição, o emitente não pode fazer valer um direito à dedução.

Artigo 193.º

O parágrafo aditado a este artigo esclarece que, dado que a entrega dos bens ou a prestação dos serviços tributada é sempre efetuada pelo responsável pelo resgate de um MPV, é esse

responsável o devedor do IVA. Este ponto é importante quando não é o emitente que procede ao resgate do *voucher*, único a poder conhecer a natureza, o momento e o lugar onde se realizou a entrega do bem ou a prestação do serviço.

Artigo 272.º

O objetivo da alteração deste artigo consiste em garantir que as informações sobre prestações transfronteiras de serviços, incluindo as relacionadas com *vouchers* são recebidas por todos os Estados-Membros onde o imposto é devido, a fim de garantir que o IVA pode ser corretamente calculado e cobrado no respetivo território. Deve ser aplicada de modo uniforme em todos os Estados-Membros a obrigação de os sujeitos passivos serem identificados para efeitos de IVA e de entregarem declarações recapitulativas completas .

Proposta de

DIRETIVA DO CONSELHO

que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que respeita ao tratamento dos *vouchers*

O CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 113.º,

Tendo em conta a proposta da Comissão Europeia ,

Após transmissão do projeto de ato legislativo aos parlamentos nacionais,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu⁶,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social Europeu⁷,

Deliberando de acordo com um processo legislativo especial,

Considerando o seguinte:

- (1) A Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado⁸ estabelece regras relativamente ao momento e ao lugar do fornecimento de bens ou da prestação de serviços, matéria coletável, exigibilidade do IVA e direito a dedução. Estas regras, contudo, não são suficientemente claras ou abrangentes para garantir a coerência no tratamento fiscal de operações que envolvem *vouchers*, o que tem consequências indesejáveis para o bom funcionamento do mercado interno.
- (2) A fim de garantir um tratamento seguro e uniforme e evitar incoerências, distorções de concorrência, dupla ou não tributação e ainda para reduzir o risco de evasão fiscal, são necessárias regras específicas para o tratamento em sede de IVA dos *vouchers*.
- (3) A fim de identificar claramente o que é um *voucher*, para efeitos de IVA e distinguir os *vouchers* dos instrumentos de pagamento, é necessário definir o conceito de *voucher*, que é um documento em papel ou em suporte eletrónico, reconhecendo as suas principais características, em especial a natureza dos direitos que este confere e as obrigações que assume o emitente do *voucher*.

⁶ JO C ... de ..., p. .

⁷ JO C ... de ..., p. .

⁸ JO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

- (4) O tratamento em sede de IVA das operações associadas a *vouchers* depende das características específicas do *voucher*. Em consequência, é necessário distinguir os vários tipos de *vouchers* e essas distinções devem ser consagradas em legislação da União.
- (5) O direito a receber bens ou serviços ou a beneficiar de um desconto é inerente à natureza de um *voucher*. Este direito pode ser conferido por uma pessoa a outra antes de o *voucher* ser eventualmente resgatado. Para evitar o risco de dupla tributação, se o serviço relativo a esse direito for tributado, é necessário estabelecer que a atribuição desse direito e o fornecimento de bens ou a prestação de serviços em troca do *voucher* devem ser considerados como uma só operação.
- (6) O fornecimento de bens ou a prestação de serviços pode envolver um pagamento direto ou estar associado a um *voucher*. A fim de garantir a neutralidade no tratamento destas operações, o imposto gerado pela operação única deve ser determinado pelos bens ou serviços fornecidos em troca do *voucher*.
- (7) O regime de margens para os agentes de viagens prevê a tributação no Estado-Membro onde o agente está estabelecido. Para evitar mudanças do lugar de tributação, é conveniente especificar que os bens ou serviços fornecidos através de *vouchers* continuam abrangidos por este regime.
- (8) Os *vouchers* são frequentemente distribuídos por um agente ou veiculados através de uma cadeia de distribuição assente na compra e subsequente revenda. Para preservar a neutralidade, é essencial que o IVA a pagar sobre os bens ou serviços fornecidos em troca do *voucher* permaneça intacto. Para que assim seja, o valor dos *vouchers* que servem para uma multiplicidade de bens ou serviços (*multi-purpose vouchers*) deve ser fixado no momento da sua emissão.
- (9) Se os *vouchers* forem distribuídos por um sujeito passivo que atue em seu nome próprio mas por conta de outra pessoa, considera-se que foi o sujeito passivo em questão que recebeu e forneceu os *vouchers*. Se a distribuição envolve *multi-purpose vouchers* em que a tributação ocorra apenas quando o *voucher* for resgatado, são necessários ajustamentos em todas as fases da cadeia de distribuição, o que gera pouca ou nenhuma receita fiscal. Para evitar encargos administrativos excessivos, um sujeito passivo que distribui tais *vouchers* não deve ser considerado como tendo recebido ou fornecido ele próprio os *vouchers*.
- (10) É necessário clarificar o tratamento fiscal das operações ligadas à distribuição de *multi-purpose vouchers*. Quando tais *vouchers* são adquiridos abaixo do seu valor para serem revendidos a um preço superior, o serviço de distribuição deve ser tributado com base na margem realizada pelo sujeito passivo.
- (11) Os *vouchers* podem envolver o fornecimento de bens ou a prestação de serviços além fronteiras. Se a exigibilidade diferir consoante o Estado-Membro, pode haver risco de dupla ou não tributação. Para prevenir tais situações, não deve ser autorizada qualquer derrogação à regra da exigibilidade do IVA no momento em que os bens ou serviços são fornecidos.
- (12) Se for feito o pagamento por conta antes do fornecimento, o IVA é contudo devido sobre o montante recebido. Importa clarificar que isto também é válido para pagamentos efetuados relativamente a *vouchers* que conferem um direito a um

fornecimento de bens quando é conhecido o lugar e o nível de tributação (*single-purpose vouchers*). Para outros *vouchers* (*multi-purpose vouchers*), o IVA só deve ser exigível quando o *voucher* for resgatado.

- (13) Alguns *vouchers* permitem obter descontos no fornecimento de bens ou na prestação de serviços. Uma vez que a redução do preço é essencialmente utilizada para a promoção dos bens ou serviços do emitente do *voucher*, é oportuno prever que o resgate do *voucher* pelo fornecedor de bens ou serviços constitui um serviço que este presta ao emitente do *voucher*.
- (14) A fim de respeitar o princípio da neutralidade, quando é concedida uma redução no preço de bens e serviços em troca de um *voucher*, o valor tributável da promoção que o responsável pelo resgate do *voucher* concede ao emitente do *voucher* deve corresponder ao reembolso obtido pelo primeiro.
- (15) Na medida em que os bens ou serviços fornecidos em troca de um *voucher* são tributados, o sujeito passivo tem direito à dedução do IVA sobre as despesas relacionadas com a emissão do *voucher*. Importa clarificar que este montante de IVA é dedutível mesmo se esses bens ou serviços são fornecidos por alguém que não seja o emitente do *voucher*.
- (16) A distribuição e o resgate de um *voucher* podem envolver vários sujeitos passivos, mas no caso dos *multi-purpose vouchers* só quem procede ao resgate do *voucher* sabe o que foi fornecido, quando e onde. Para garantir que o montante de IVA pago está correto, aquele que procede ao resgate do *voucher*, deve, em qualquer caso, ser o responsável por pagar às autoridades fiscais o IVA incidente sobre os bens e serviços eventualmente fornecidos.
- (17) Quando a distribuição ou o resgate de um *voucher* der lugar a um fornecimento de serviços distinto dos adquiridos pelo *voucher*, e quando o fornecimento for feito além fronteiras, é importante cumprir todas as obrigações em sede de IVA, a fim de garantir que a aplicação e a perceção do IVA sejam feitas de modo correto.
- (18) Atendendo a que os objetivos da ação a tomar quanto à simplificação, modernização e harmonização das regras do IVA aplicáveis aos *vouchers* não podem ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros e podem, pois, ser mais facilmente alcançados ao nível da União, esta pode tomar medidas em conformidade com o princípio da subsidiariedade previsto no artigo 5.º do Tratado da União Europeia. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade, consagrado no mesmo artigo, a presente diretiva não excede o necessário para atingir aqueles objetivos.
- (19) De acordo com a Declaração Política Conjunta dos Estados-Membros e da Comissão sobre os documentos explicativos⁹, de 28 de setembro de 2011, os Estados-Membros assumiram o compromisso de, nos casos em que tal se justifique, fazer acompanhar a comunicação das suas disposições de transposição de um ou mais documentos explicando a relação entre os elementos da diretiva e as partes correspondentes dos instrumentos nacionais de transposição. Em relação à presente diretiva, o legislador considera que a transmissão desses documentos se justifica.

⁹

JO C 369 de 17.12.2011, p. 14.

(20) A Diretiva 2006/112/CE deve, por conseguinte, ser alterada em conformidade,

ADOPTOU A PRESENTE DIRECTIVA:

Artigo 1.º

A Diretiva 2006/112/CE é alterada do seguinte modo:

(1) Ao artigo 25.º são aditadas as seguintes alíneas d) e e):

- «d) A distribuição de um *multi-purpose voucher* por um sujeito passivo, que não o emitente do *voucher*, quando o *voucher* lhe é fornecido a um preço inferior ao valor nominal pelo emitente do *voucher* ou por outro sujeito passivo agindo em seu nome;
- e) O resgate de um *voucher* de desconto gratuito, quando o sujeito passivo que fornece os bens ou serviços aos quais o *voucher* se refere recebe contrapartidas do emitente do *voucher*.»

(2) No artigo 28.º, é aditado o seguinte parágrafo:

«Contudo, o disposto no primeiro parágrafo não se aplica quando o sujeito passivo participa no fornecimento de um *multi-purpose voucher*.»

(3) No Título IV « Operações tributáveis », é inserido o seguinte Capítulo 5:

«Capítulo 5

Disposições comuns aos capítulos 1 e 3

Artigo 30.º-A

1. Entende-se por *voucher* um documento que confere o direito de adquirir bens ou serviços ou de usufruir de um desconto ou de uma bonificação na aquisição de bens ou serviços, a que corresponde uma obrigação de garantir esse direito.

Entende-se por *single purpose voucher* um *voucher* que confere o direito de adquirir bens ou serviços em que a identidade do fornecedor, o lugar das prestações e a taxa do IVA aplicável a esses bens ou serviços são conhecidos no momento da emissão do *voucher*.

Entende-se por *multi purpose voucher* é um *voucher* que não um *voucher* de desconto ou de uma bonificação e que não constitui um *single purpose voucher*.

Entende-se por *voucher* de desconto (*discount voucher*) um *voucher* que confere o direito a um desconto ou a uma bonificação de preço relativamente ao fornecimento de bens ou à prestação de serviços.

2. Um serviço de pagamento na aceção da Diretiva 2007/64/CE não deve ser considerado um *voucher*.

Artigo 30.º-B

A entrega de um *voucher* que confere o direito a usufruir de bens ou serviços e o subsequente fornecimento de tais bens ou serviços devem ser considerados como uma operação única.

Esta operação única deve ser tratada de forma idêntica a um fornecimento de bens ou uma prestação de serviços em que os bens ou serviços em questão não tenham sido fornecidos em troca da utilização de um *voucher*.

Sempre que um *voucher* conferir o direito a usufruir de bens ou serviços aos quais de aplica o regime de margens para agentes de viagens, o fornecimento de bens ou a prestação de serviços deve ser tratado em sede de IVA de acordo com as regras do regime em questão.»

- (4) O artigo 65.º passa a ter a seguinte redação:

«Artigo 65.

Sempre que deva ser feito um pagamento por conta antes do fornecimento de bens ou da prestação de serviços, incluindo o pagamento de um *single-purpose voucher*, o IVA é exigível no ato de receção do pagamento e sobre o montante recebido.»

- (5) O artigo 66.º, segundo parágrafo, passa a ter a seguinte redação:

«A derrogação prevista no primeiro parágrafo não deve, contudo, aplicar-se quando os pagamentos são feitos contra um *voucher* ou contra fornecimentos de serviços relativamente aos quais o IVA é devido pelo cliente, nos termos do artigo 196.º.»

- (6) São inseridos os seguintes artigos 74.º-A, 74.º-B e 74.º-C:

«Artigo 74.º-A

1 O valor tributável dos bens ou serviços fornecidos contra um *multi purpose voucher* deve ser igual ao valor nominal do *voucher* ou, em caso de resgate parcial, à parte do valor nominal que corresponde ao resgate parcial do *voucher* menos o IVA relativo aos bens ou serviços fornecidos em troca.

2 O valor nominal de um *multi purpose voucher* deve incluir os montantes, incluindo o IVA, recebidos ou a receber pelo emitente do *voucher*.

«Artigo 74.º-B

No que se refere ao fornecimento dos serviços de distribuição referidos no artigo 25.º, alínea d), o valor tributável deve ser igual à diferença entre o valor nominal do *voucher* e o preço pago pela aquisição, menos o IVA relativo ao serviço de distribuição prestado.

«Artigo 74.º-C

No que se refere ao fornecimento dos serviços de resgate referidos no artigo 25.º, alínea e), o valor tributável deve ser igual ao desconto garantido ao consumidor e reembolsado pelo emitente menos o IVA relativo ao serviço de resgate prestado.

(7) No artigo 169.º, é aditada a seguinte alínea d):

« d) Operações relacionadas com o pagamento de contrapartidas pelo emitente de um *voucher* ao sujeito passivo que fornece os bens ou serviços aos quais o *voucher* se refere, desde que os bens ou serviços em questão deem lugar a dedução.

(8) No artigo 193.º, é aditado o seguinte parágrafo:

«Sempre que uma operação única, na aceção do artigo 30.º-B, consiste na entrega de um *multi purpose voucher* e subsequente fornecimento de bens ou prestação de serviços, o responsável pelo resgate deve ser considerado como tendo efetuado o fornecimento tributável.»

(9) O artigo 272.º passa a ter a seguinte redação:

a) O n.º 1, alínea b) passa a ter a seguinte redação:

«b) Os sujeitos passivos que não efetuam nenhuma das seguintes operações:

- i) As operações referidas nos artigos 20.º, 21.º, 22.º, 33.º, 36.º, 138.º e 141.º;
- ii) As operações referidas no artigo 44.º mas só quando o IVA é devido pelo cliente nos termos do artigo 196.º;»

b) O n.º 2 passa a ter a seguinte redação:

«2. Se os Estados-Membros fazem uso da faculdade prevista nas alíneas d) ou e) no primeiro parágrafo do n.º 1, devem tomar as medidas necessárias para garantir a correta aplicação das disposições transitórias relativas à tributação das operações intra-comunitárias.»

Artigo 2.º

1. Os Estados-Membros devem aprovar e publicar, até 1 de janeiro de 2014, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva. Devem comunicar imediatamente à Comissão o texto das referidas disposições.

Devem aplicar essas disposições a partir de 1 de Janeiro de 2015.

Quando os Estados-Membros aprovam tais disposições, estas devem incluir uma referência à presente diretiva ou ser acompanhadas dessa referência aquando da sua

publicação oficial As modalidades dessa referência são estabelecidas pelos Estados-Membros.

2. Os Estados-Membros devem comunicar à Comissão o texto das principais disposições de direito interno que adotarem no domínio abrangido pela presente diretiva.

Artigo 3.º

A presente diretiva entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

Artigo 4.º

Os Estados-Membros são destinatários da presente diretiva.

Feito em Bruxelas, em

*Pelo Conselho
O Presidente*