Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
TAMARA ĆAPETA
apresentadas em 24 de fevereiro de 2022 [1]

Processo C-637/20

Skatteverket
contra
DSAB Destination Stockholm AB

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Operações tributáveis — *City card* — Diretiva (UE) 2016/1065 — Conceito de "vale"»

I. Introdução

1. Hoje em dia são muito comuns no mercado vários tipos de vales (por exemplo, cartões brinde e cartões pré-pagos que podem ser usados em diferentes pontos de venda). No entanto, embora sejam relativamente simples de usar para os consumidores, os vales revelaram-se instrumentos complexos no que diz respeito ao seu tratamento IVA [2]. Assim, em 2016, o legislador da União adotou alterações [3] à Diretiva 2006/112/CE [4] com o objetivo de clarificar a aplicação do IVA aos vales [5]. No caso em apreço, o Tribunal de Justiça é convidado a clarificar esses esclarecimentos legislativos.

2. Através do seu pedido de decisão prejudicial, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) pretende que seja clarificado o significado de «vale» previsto no artigo 30.º-A da Diretiva IVA. Isso deveria permitir a esse órgão jurisdicional decidir sobre o tratamento fiscal do *city card* oferecido aos visitantes da cidade de Estocolmo.

1 Língua original: inglês.

2 Como demonstrado nas minhas conclusões no processo GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63) de 27 de janeiro de 2022.

3 V. Diretiva (UE) 2016/1065 do Conselho, de 27 de junho de 2016, que altera a Diretiva 2006/112/CE, no que respeita ao tratamento dos vales (JO L 177, 1.7.2016, p. 9) (a seguir «Diretiva de 2016»).

4 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).

5 V., nesse sentido, considerandos 1, 3 e 8 da Diretiva de 2016.

II. Quadro jurídico

3. A Sexta Diretiva 77/388/CEE [6] foi revogada pela Diretiva IVA de 1 de janeiro de 2007.

4. O âmbito de aplicação da Diretiva IVA é definido no artigo 2.º, n.º 1, da mesma. A alínea c) desse artigo prevê que estão sujeitas ao IVA «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, «entrega de bens» é definida como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário», ao passo que o artigo 24.º, n.º 1, dessa diretiva, a «prestação de serviços» é qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

6. O artigo 30.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA define «vale» como um instrumento associado a uma obrigação de o aceitar como contraprestação ou parte da contraprestação por uma entrega de bens ou prestação de serviços e em que os bens a entregar ou os serviços a prestar ou a identidade dos potenciais fornecedores ou prestadores estão indicados no próprio instrumento ou em documentação correspondente, incluindo os termos e condições de utilização de tal instrumento.

7. Nos termos do artigo 30.º-A, n.º 2, desta diretiva, entende-se por «vale de finalidade única», um vale em que o lugar da entrega dos bens ou prestação dos serviços a que o vale diz respeito e o IVA devido sobre esses bens ou serviços são conhecidos no momento da emissão do vale. Em contrapartida o seu artigo 30.º-A, n.º 3, dispõe que se entende por «vale de finalidade múltipla», um vale que não seja um vale de finalidade única.

8. Nos termos do artigo 30.º-B, n.º 2, da Diretiva IVA, a entrega material dos bens ou a prestação efetiva dos serviços em troca de um vale de finalidade múltipla aceite como contraprestação ou parte da contraprestação pelo fornecedor está sujeita a IVA por força do artigo 2.º, considerando-se que cada cessão anterior desse vale de finalidade múltipla não está sujeita a IVA. O segundo parágrafo do artigo 30.º-B, n.º 2, salienta que, «[c]aso a cessão de um vale de finalidade múltipla seja efetuada por um sujeito passivo diferente do sujeito passivo que efetua a operação sujeita a IVA nos termos do primeiro parágrafo, qualquer prestação de serviços que possa ser identificada, tais como serviços de distribuição ou de promoção, está sujeita a IVA».

9. Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável nas entregas de bens e prestações de serviços compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

10. O artigo 73.º-A desta diretiva dispõe que, sem prejuízo do disposto no artigo 73.º, o valor tributável da entrega de bens ou da prestação de serviços em relação a um vale de finalidade múltipla é igual à contraprestação paga pelo vale ou, na ausência de informação quanto a essa contraprestação, ao valor monetário indicado no próprio vale de finalidade múltipla ou em documentação relacionada, deduzido o montante do IVA relativo aos bens entregues ou aos serviços prestados.

[6] Sexta 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 1977, L 145, p. 1) (a seguir «Sexta Diretiva»).

11. Os artigos 30.º-A, 30.º-B e 73.º-A, da Diretiva IVA foram introduzidos pela Diretiva de 2016. Os considerandos pertinentes desta diretiva têm a seguinte redação:

«(1) [A Diretiva IVA] estabelece regras relativas ao momento e ao lugar das entregas de bens e das prestações de serviços, ao valor tributável, à exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e ao direito a dedução. Estas regras não são, contudo, suficientemente claras ou abrangentes para garantir a coerência no tratamento fiscal de operações que envolvam vales, o que tem consequências indesejáveis para o bom funcionamento do mercado interno.

(2) A fim de garantir um tratamento seguro e uniforme, ser coerente com os princípios de um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, evitar incoerências, distorções de concorrência, dupla tributação ou não tributação e ainda reduzir o risco de elisão fiscal, são necessárias regras específicas para o tratamento dos vales em sede de IVA.

(3) Tendo em vista as novas regras respeitantes ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços prestados por via eletrónica que são aplicáveis desde 1 de janeiro de 2015, é necessária uma solução comum para os vales de modo a garantir que não ocorram assimetrias no que respeita a vales oferecidos entre Estados-Membros. Para esse efeito, é essencial instituir regras que clarifiquem o tratamento em sede de IVA dos vales.

(4) Só deverão ser visados por essas regras os vales que possam ser resgatados por bens ou serviços. Todavia, os instrumentos que conferem um desconto ao seu detentor no momento da aquisição de bens ou serviços mas que não confiram nenhum direito a receber esses bens ou serviços não poderão ser visados por essas regras.

(5) As disposições relativas aos vales não deverão acarretar qualquer alteração ao tratamento em sede de IVA dos títulos de transporte, dos bilhetes de entrada em cinemas e museus, dos selos de correio ou similares.

(6) A fim de identificar claramente o que é um vale para efeitos de IVA e distinguir os vales dos instrumentos de pagamento, é necessário definir o conceito de vale, que pode assumir forma física ou eletrónica, reconhecendo as suas principais características, em especial a natureza dos direitos que o vale confere e a obrigação de o aceitar como contraprestação pela entrega de bens ou prestação de serviços.»

III. Matéria de facto, processo principal e questão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

12. A DSAB Destination Stockholm, recorrente no processo principal, emite e vende *city cards* a visitantes de Estocolmo (Suécia).

13. De acordo com a decisão de reenvio, esse cartão confere aos seus titulares o direito de entrada em cerca de 60 atrações, como locais de interesse e museus, por um período limitado e até um determinado valor. Os titulares do cartão também têm acesso ilimitado a serviços de transporte durante o período de validade do cartão, bem como a possibilidade de participar em excursões turísticas oferecidas por diferentes autocarros e barcos *Hop-On-Hop-Off*.

14. Os serviços incluídos no cartão ou são tributáveis a taxas diferentes ou estão isentos de imposto. O titular do cartão usa o cartão apresentando-o simplesmente num leitor de cartões especial, não tendo de pagar mais nada. Nos termos de um acordo celebrado com o emissor do cartão, o fornecedor recebe do emissor uma contraprestação por cada entrada ou utilização. Com exceção dos serviços de transporte, que são ilimitados, o fornecedor não é obrigado a admitir o titular do cartão mais do que uma vez. O emissor não é obrigado a garantir um número mínimo de visitantes. Uma vez atingido o limite do valor, o cartão deixa de ser válido.

15. Existem várias versões do *city card* de Estocolmo com diferentes períodos de validade e limites de valor. Um cartão para um adulto com um período de validade de 24 horas custa 669 SEK (aproximadamente 65 euros). Durante o período de validade, o titular do cartão pode utilizá-lo para pagar serviços até um valor máximo de 1 800 SEK (aproximadamente 175 euros). O período de validade começa a contar quando o cartão é utilizado pela primeira vez, e o cartão deve ser utilizado no prazo de um ano após a compra.

16. O recorrente no processo principal solicitou à Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) uma decisão prévia a fim de obter a confirmação de que este *city card* constitui um vale de finalidade múltipla.

17. A Comissão de Direito Fiscal concluiu, porém, que não era esse o caso. Considerou que decorre da definição de «vale», em conjugação com as disposições relativas ao cálculo do valor tributável, que um vale deve ter um certo valor nominal ou dizer respeito a entregas de bens ou prestações de serviços determinadas. Segundo essa comissão, deve resultar claramente de um vale o que pode ser obtido em troca deste, ainda que — tratando-se de um vale de finalidade múltipla — possa haver incerteza, por exemplo, quanto à taxa do imposto ou ao país de tributação.

18. O litígio entre a Skatteverket (Administração Tributária, Suécia) e a DSAB Destination Stockholm relativo a essa decisão prévia está agora pendente no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo).

19. As partes discordam principalmente quanto à questão de saber se o *city card* deve ser considerado um vale. Por outro lado, a Administração Tributária considera que o cartão em causa não é um vale, uma vez que tem um limite de valor elevado e um período de validade curto, pelo que o consumidor médio não esgotará certamente todas as possibilidades oferecidas pelo cartão.

20. Por outro lado, a DSAB Destination Stockholm considera que o cartão é um vale porque os fornecedores são obrigados a aceitá-lo como contraprestação.

21. O órgão jurisdicional de reenvio começa por salientar que as disposições sobre os vales na Diretiva IVA são relativamente recentes e são aplicáveis a vales emitidos após 31 de dezembro de 2018[7]. Em segundo lugar, explica que a questão do tratamento dos *city cards* foi tema de discussões no Comité do IVA da União Europeia[8], mas que não se chegou a um consenso a esse

[7] É facto assente entre as partes no processo principal, e o pedido de decisão prejudicial não contém qualquer indicação em contrário, que a questão diz respeito à utilização de *city cards* no período posterior a 1 de janeiro de 2019.

[8] O artigo 398.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe: «É criado o Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denominado "Comité do IVA"».

respeito [9]. Por último, o órgão jurisdicional de reenvio observa que o Tribunal de Justiça ainda não teve oportunidade de se pronunciar sobre a interpretação dos termos «vale» e «vale de finalidade múltipla».

22. Nestas circunstâncias, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 30.º-A da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que um cartão, como o que está em causa no processo principal, que confere ao seu titular o direito de receber vários serviços num determinado local, por um período limitado e até um determinado valor, constitui um vale e, nessas circunstâncias, um vale de finalidade múltipla?»

23. Foram apresentadas observações escritas ao Tribunal de Justiça pela DSAB Destination Stockholm, pela Administração Tributária, pelo Governo italiano e pela Comissão Europeia.

IV. Análise

24. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em primeiro lugar, de que modo o termo «vale», inserido na Diretiva IVA pela Diretiva de 2016, deve ser interpretado. Essa interpretação é necessária para permitir ao órgão jurisdicional de reenvio decidir se o *city card* de Estocolmo é abrangido por este conceito. Se o cartão for, de facto, um vale, o órgão jurisdicional de reenvio pretende que seja clarificado, em segundo lugar, o conceito de «vale de finalidade múltipla».

25. Em resposta a estas questões, irei proceder da seguinte forma. Em primeiro lugar, para explicar a razão pela qual surgiu esta questão, farei uma recapitulação da evolução histórica do tratamento dos *city cards* para efeitos de IVA, antes da adoção da Diretiva de 2016. Em seguida, examinarei o contexto legislativo e as regras dele resultantes que introduziram as alterações à Diretiva IVA, a fim de determinar o que se entende pelo termo «vale». Finalmente, responderei à questão de saber se os *city cards* se podem qualificar de «vales» para efeitos de IVA.

A. O tratamento para efeitos de IVA dos city cards antes da Diretiva de 2016

26. Embora nunca tenha sido pedido ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre o tratamento dos *city cards* para efeitos de IVA, isso não significa que o direito da União não tenha sido aplicado ao tratamento desses cartões para efeitos de IVA, tanto pelas autoridades tributárias como pelos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros. Os relatos de processos nacionais, conforme descritos na doutrina [10] e a documentação do Comité do IVA [11] indicam, no entanto, que o direito da União tem sido aplicado de diferentes formas.

27. Resulta dos relatórios do Comité do IVA [12] que os *city cards* foram tratados para efeitos de IVA principalmente de três maneiras. A primeira foi isentar os *city cards* do IVA. A operação entre a entidade emissora e o titular do cartão estava isenta com base no artigo 13.º-B, alínea d), n.º 1, da Sexta Diretiva (agora artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA) que a qualificava de uma

[9] O Comité do IVA, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019; «Working Paper No 983, New Legislation», 13 de novembro de 2019; «Working Paper No 987, Minutes», 2 de dezembro de 2019.

[10] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *Intertax*, vol. 45(2), 2017, p. 150.

[11] Comité do IVA, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019.

[12] *Ibid.*

concessão de crédito. A operação entre os emissores de cartões e os fornecedores também estava isenta, mas com base no artigo 13.º-B, alínea d), n.º 2, da Sexta Diretiva (agora artigo 135.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA), relativo às garantias de pagamento. Porém, mesmo quando os Estados entendiam as operações com *city cards* como garantias de crédito e pagamento, ainda tinham a possibilidade, nos termos do artigo 13.º-C, alínea b), da Sexta Diretiva (atual artigo 137.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA), de permitir aos sujeitos passivos optar por submeter a IVA as operações isentas [13].

28. Assim, a isenção, com uma reintegração facultativa no âmbito das operações tributáveis, parece ter sido a primeira forma de classificação dos *city cards* para efeitos de IVA [14]. Vou designar esta opção como opção de «isenção».

29. Nos termos da segunda opção, que irei designar como opção de «tributação integral», as operações com *city card* estão sujeitas a IVA. O emissor do *city card* deve cobrar IVA na venda do cartão com base no valor nominal integral referido nesse cartão [15]. Cada serviço individual fornecido pelo cartão também está sujeito a IVA. Existem indícios de que o órgão jurisdicional de reenvio tratou os *city cards* desta forma na sua jurisprudência [16] anterior à aplicação da Diretiva de 2016 [17]. Os relatórios do Comité do IVA sugerem que esta classificação dos *city cards* foi utilizada na prática em alguns Estados-Membros [18].

30. Na terceira opção, que designarei como opção de "margem de lucro", as operações através do *city card* também estão sujeitas a IVA. Tal como na segunda opção, o IVA também é cobrado no fornecimento do *city card* pelo emissor; no entanto, a base tributável não é o valor nominal integral do cartão, mas apenas o montante remanescente após a dedução do valor pago como contraprestação pelos serviços efetivamente prestados, a chamada margem de lucro [19]. Em concreto, assim que o cartão seja utilizado, a entidade emissora recolhe informação dos diversos fornecedores e efetua o pagamento da contraprestação pelos serviços efetivamente prestados. O IVA é incluído nessa contraprestação e não é dedutível. Em seguida, o emissor do cartão contabiliza o IVA sobre a diferença entre a contraprestação recebida pelo cartão e a contraprestação que pagou pelas operações efetivamente realizadas.

31. Resulta do que foi exposto acima que, para efeitos de IVA, os *city cards* foram tratados, pelo menos, de três maneiras diferentes.

32. Como será demonstrado, se os *city cards* forem tratados como vales, apenas a terceira opção, «margem de lucro» é aplicável como método adequado de tributação dos *city cards* pelo IVA, pelo menos no que respeita aos *city cards* designados como vales de finalidade múltipla. A primeira opção «isenção», que equipara os *city cards* a instrumentos de pagamento, seria contrária ao objetivo da Diretiva de 2016, que, conforme indicado no seu considerando 6, tem como fim distinguir melhor os vales dos instrumentos de pagamento [20]. A segunda opção «tributação

13 Comité do IVA, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23-24 de outubro de 1980, XV/353/80, 1/2.

14 Comité do IVA, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019, p. 4.

15 *Ibid*., p. 6.

16 Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), *Strömma Turism & Sjöfart AB*, 18 de outubro de 2018, Processo n.º 1980-18, cujo resumo está disponível em inglês sob o título «Supply of City Card — Entrance to attractions — Supply of a service or not», na base de dados da IBFD.

17 O artigo 2.º dessa diretiva dispõe que as suas disposições são aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2019.

18 Comité do IVA, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019, p. 8.

19 *Ibid*., p. 5.

20 Para uma discussão mais aprofundada sobre a distinção entre os vales e os instrumentos de pagamento, v. nºs 45 e 53 das presentes conclusões.

integral» não seria compatível com o regime fiscal aplicável aos vales, independentemente de estar em causa um vale de finalidade única ou de finalidade múltipla. Apesar de esta opção de tributação ser possivelmente a mais eficiente em matéria de cobrança de impostos, cria um risco de dupla tributação ou de tributação de bens e serviços que, de outra forma, estariam isentos (como entradas em museus, por exemplo)., esta opção de tributação também seria, por conseguinte, contrária ao objetivo da Diretiva de 2016, que é evitar a dupla tributação ou a não tributação através da clarificação do tratamento do IVA dos vales. A opção «margem de lucro» evita com sucesso a dupla tributação, apesar de ser um pouco mais complicada de implementar. No entanto, de forma geral, para os profissionais habituados a este regime fiscal, o que pode parecer difícil à primeira vista para um estranho, acaba por não ser assim tão complicado de pôr em prática [21].

B. Diretiva de 2016

33. No que diz respeito aos métodos de interpretação jurídica, a vontade do legislador, na medida em que puder ser depreendida do próprio texto ou da génese legislativa e dos materiais de apoio, é um fator a ser tido em conta [22]. Por conseguinte, é necessário analisar a lógica e a arquitetura da Diretiva de 2016 e examinar a redação que define o conceito de vale.

1. Quanto à lógica e à arquitetura da Diretiva de 2016

34. O preâmbulo dos atos legislativos é muitas vezes útil para compreender as razões do legislador para adotar as regras contidas no ato. O considerando 1 da Diretiva de 2016 explica que a razão pela qual as alterações foram propostas foi o facto de as regras não serem suficientemente claras quanto à aplicação aos vales das regras existentes em matéria de IVA. Por conseguinte, essa clarificação era necessária para garantir a coerência do tratamento fiscal das operações que envolvam vales nos diferentes Estados-Membros. Isto é corroborado pelos considerandos 2 e 3, que referem que o legislador pretendia garantir um tratamento seguro e uniforme dos vales. Os considerandos iniciais também exprimem igualmente a intenção de assegurar que o tratamento dos vales respeite o princípio que exige que um imposto geral sobre o consumo seja exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, e que essa clarificação deve contribuir para evitar incoerências, a distorção da concorrência, a dupla tributação ou a não tributação e a redução do risco de evasão fiscal.

35. Por conseguinte, nada permite pensar que o legislador pretendia introduzir um tratamento novo e especial para os vales, distinto do tratamento geral do IVA para as entregas de bens ou as prestações de serviços [23]. A sua intenção era simplesmente clarificar o que o tratamento «ordinário» existente já exige quando aplicado aos vales.

36. Uma vez que as novas regras relativas aos vales não constituem, portanto, uma exceção às regras gerais da União em matéria de tributação, discordo da opinião da Administração Tributária e do Governo italiano de que essas regras devem ser interpretadas restritivamente.

[21] A este respeito, v. Amand, C. «Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019», *La semaine fiscale*, n.º 277, 2026, março de 2017, p. 2.

[22] V., para o efeito, o recente Acórdão de 9 de novembro de 2021, Bundesrepublik Deutschland (Preservação da unidade familiar) (C-91/20, EU:C:2021:898, n.ºs 49 e 52).

[23] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *supra*, nota 9, p. 156.

37. A fim de clarificar o regime do IVA em matéria de vales, a Diretiva de 2016 introduziu os artigos 30.º-A, 30.º-B e 73.º-A na Diretiva geral do IVA. A localização das novas disposições no regime da Diretiva geral do IVA é também um argumento a favor de interpretar essas alterações meramente como uma reafirmação da lei como já era quando aplicada aos vales.

38. Os artigos 30.º-A e 30.º-B estão incluídos na parte da Diretiva IVA dedicada às «operações tributáveis», como o novo Capítulo 5, intitulado «Disposições comuns aos capítulos 1 e 3». O artigo 73.º-A está inserido na parte dessa diretiva que trata do «valor tributável». Esta disposição estabelece que é aplicável «[s]em prejuízo do disposto no artigo 73.º». Assim, segue o regime geral, mas explica-o mais detalhadamente no que diz respeito aos vales de finalidade múltipla.

2. Quanto à definição de «vale» na Diretiva IVA

39. O artigo 30.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA define vale como um instrumento associado a uma obrigação de o aceitar como contraprestação ou parte da contraprestação por uma entrega de bens ou prestação de serviços e que contém informações sobre quais os bens ou serviços para os quais pode ser utilizado como contraprestação, ou, em alternativa, informações sobre potenciais fornecedores ou prestadores.

40. Importa salientar que esta definição não inclui todos os instrumentos que são habitualmente referidos como vales [24]. Um desses instrumentos é o «vale de desconto». Este está excluído da definição da Diretiva IVA, embora estivesse contemplado na proposta original da Diretiva de 2016 [25]. Conforme referido no considerando 4 da Diretiva de 2016, o motivo da exclusão dos vales de desconto foi que tais instrumentos permitem apenas ao titular obter um desconto na aquisição de bens ou serviços, mas não podem ser utilizados em si mesmos como contraprestação pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços. De qualquer forma, o *city card* não pode ser considerado como vale apenas porque é comummente designado como vale. Para poder ser considerado como vale, tem de satisfazer duas condições exigidas pelo artigo 30.º-A da Diretiva IVA.

41. As duas condições previstas no artigo 30.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA são cumulativas.

42. A primeira condição é que o instrumento deve incluir uma obrigação para os fornecedores de bens ou prestadores de serviços de o aceitar como contraprestação ou parte da contraprestação pelo fornecimento de bens ou serviços que prestam.

43. Nas suas observações no Tribunal de Justiça, a DSAB Destination Stockholm insiste no facto de que o critério decisivo para determinar se um instrumento se pode qualificar de vale reside precisamente nesta condição. No entanto, o Governo italiano alega que a característica essencial do vale é que confere ao seu titular o direito a obter bens e serviços, especificados em qualidade e quantidade, junto de fornecedores determinados previamente.

[24] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *supra*, nota 9; Bijl, J.B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

[25] A proposta original, contudo, continha uma categoria específica de «vale de desconto» para além do «vale de finalidade única» e do «vale de finalidade múltipla». V., considerando 5, bem como o artigo 25.º, alínea e) e artigo 30.º-A, n.º 1, da Proposta para uma DIRETIVA DO CONSELHO para alterar a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito ao tratamento dos vales/* COM/2012/0206 final - 2012/0102 (CNS).

44. Embora o direito de obter bens ou serviços através da utilização de um vale faça habitualmente parte desses instrumentos, essa característica não foi considerada decisiva para a sua definição. Na proposta original, o artigo 30.º-A previa que «"voucher" significa um instrumento que confere o direito de receber uma entrega de bens ou prestação de serviços […]» [26]. Não obstante, a redação final da disposição não menciona o direito de receber bens ou serviços como um elemento constitutivo de um vale, mas incide antes na obrigação de o fornecedor aceitar esse instrumento como contraprestação [27]. Por conseguinte, o argumento do Governo italiano de que o direito de receber bens ou serviços é uma característica essencial do vale não pode ser acolhido.

45. A segunda condição para que um instrumento possa ser considerado um vale é que os bens a entregar ou os serviços a prestar ou a identidade dos potenciais fornecedores ou prestadores seja indicada no próprio instrumento ou na documentação correspondente. É geralmente reconhecido que estas características são o que diferencia os vales dos instrumentos de pagamento convencionais [28].

46. Esta condição é formulada a título subsidiário de modo que, para que um instrumento seja considerado um vale, seja suficiente que seja claro para que bens ou serviços pode ser utilizado como contraprestação. Se os bens ou serviços não estiverem especificados, basta que os fornecedores de bens ou os prestadores de serviços que são obrigados a aceitar o vale como contraprestação sejam conhecidos.

47. Por conseguinte, a definição de vale na Diretiva IVA, sujeita a conclusão de que um instrumento constitui um vale à condição de que preencha as duas condições acima enunciadas. O texto, no entanto, não responde à questão de saber se todos os instrumentos que satisfaçam estas duas condições devem ser necessariamente tratados como um vale. Sugiro a resposta a esta questão juntamente com a análise da questão de saber se os *city cards* satisfazem estas duas condições previstas no artigo 30.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA.

C. Quanto ao tratamento fiscal dos city cards

48. A variedade de *city cards* [29] disponíveis não significa que todos os *city cards* sejam automaticamente considerados como vales. Trata-se antes de uma decisão caso a caso. Apenas os cartões que satisfaçam as condições cumulativas nos termos do artigo 30.º-A da Diretiva IVA são vales [30].

49. Por outro lado, tendo em conta determinados argumentos apresentados nas observações escritas dos participantes, vale a pena perguntar se estes *city cards* que satisfazem efetivamente as duas condições previstas pela Diretiva IVA são necessariamente vales. Por outras palavras, existem fundamentos para excluir um instrumento que preenche os critérios para ser classificado como um vale do tratamento do IVA dos vales e, em caso afirmativo, quais são esses fundamentos?

[26] *Ibid.*

[27] Para uma leitura semelhante do resultado do processo legislativo, v. Terra, B.J.M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, «7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher».

[28] Terra, B.J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27-34, pp. 28.

[29] Para uma lista não exaustiva de cidades europeias que oferecem estes cartões e do seu conteúdo, v. https://welovecitycards.com/.

[30] A circunstância de o Comité do IVA não ter conseguido chegar a uma conclusão abrangente sobre o tratamento do IVA dos *city cards* corrobora este ponto. Comité do IVA, *Working Paper No 987, Minutes*, 2 de dezembro de 2019, p. 5.

1. Os city cards como vales

50. Creio que se pode concluir com segurança que a maioria dos *city cards* implica uma obrigação para os fornecedores que participam no sistema de os aceitar como contraprestação. Por conseguinte, geralmente satisfazem a primeira condição. No caso dos *city card* de Estocolmo, resulta do despacho de reenvio que esses operadores que exploram museus ou outras atrações ou serviços de transporte e que participam no sistema do cartão são obrigados a aceitar o cartão como contrapartida pela prestação de serviços. No entanto, isto é válido apenas durante o período de validade do cartão, e dentro do limite de valor máximo do cartão (que é muito superior ao preço do cartão).

51. A este respeito, não me parece fazer qualquer diferença que o fornecedor tenha de aceitar o cartão como contraprestação apenas uma vez ou todas as vezes que o titular do cartão pretender utilizá-lo para o mesmo serviço. É importante que o *city card* seja aceite pelo menos uma vez. Por conseguinte, o compromisso segundo o qual o fornecedor pode recusar a admissão do titular do cartão mais do que uma vez (mas pode, voluntariamente, admitir o titular do cartão mais do que uma vez), como é o caso do *city card* de Estocolmo, não é contrário à primeira condição, pois o fornecedor continua sujeito à obrigação de aceitar o cartão pelo menos uma vez.

52. A Administração Tributária suscita mais dois motivos pelos quais o *city card* de Estocolmo não deve ser considerado um vale. Em primeiro lugar, alega que o cartão não divulga em termos monetários a sucessiva diminuição do seu valor, pelo que o titular do cartão não consegue saber o valor remanescente no cartão depois de cada utilização, em segundo lugar, alega que a utilização ilimitada dos serviços de transporte abrangidos por esse cartão é uma subscrição e não um vale.

53. Um cartão cujo valor diminui em cada utilização é conceptualmente semelhante a um instrumento de pagamento. Apesar disso, o objetivo da Diretiva de 2016 é fazer uma distinção entre vales e instrumentos de pagamento [31]. Por conseguinte, não é necessário, ou é mesmo contrário ao objetivo desta diretiva, introduzir uma condição inspirada nas características dos instrumentos de pagamento para definir os vales. Isso não significa que os instrumentos cujo valor vai diminuindo em cada utilização não possam ser qualificados de vales. No entanto, isto não pode ser considerado uma condição. É suficiente que, dentro dos limites de valor máximos, o vale tenha de ser aceite como contraprestação pelos serviços nele incluídos. Por conseguinte, o facto de o *city card* em apreço no processo principal não mostrar ao titular do cartão qual o crédito remanescente no cartão não obsta a que seja qualificado de vale.

54. A segunda objeção suscitada pela Administração Tributária é a de que, em alguns aspetos, o *city card* é semelhante a uma subscrição, o que significa que não pode ser tratado como um vale. No caso de subscrições (por exemplo, para o ginásio, ou para a utilização de serviços de transportes por um dia, um mês ou prazos semelhantes), a operação já está concluída e a operação tributária já está determinada no momento da transferência das taxas de subscrição. Não é esse o caso quando se trata de *city cards* utilizados como vales. Um *city card* concede ao seu titular apenas a possibilidade de adquirir uma subscrição de serviços de transportes. Por conseguinte, a operação tributária ocorre apenas quando (e se) o cartão for utilizado para transporte público. Além disso, em sucessivos contratos de execução, esta não é uma operação tributável na aceção do artigo 2.º da Diretiva IVA. Um *city card* em nada altera esta conclusão. Se

[31] Considerando 6 da Diretiva de 2016.

os titulares do cartão se fizerem valer da possibilidade oferecida pelo *city card* de adquirirem uma subscrição, a prestação dessa subscrição será tributada, mas não o será a subsequente prestação continuada de serviços (cada viagem de autocarro, por exemplo).

55. O facto de o *city card* permitir ao seu titular utilizá-lo como contraprestação de uma subscrição, sendo um serviço com regras próprias de IVA, não impede, portanto, que seja classificado como vale, nem interfere com o regime fiscal aplicável às subscrições.

56. No que respeita à segunda condição, prevista no artigo 30.º-A da Diretiva IVA, de que os bens a entregar ou os serviços a prestar ou a identidade dos potenciais fornecedores ou prestadores têm de ser conhecidos, o despacho de reenvio também indica que o cartão e a documentação correspondente enunciam de forma explícita a lista dos fornecedores participantes bem como os serviços que podem ser trocados.

57. A Administração Tributária alegou, contudo, que o *city card* não pode ser classificado como vale porque, devido ao seu período limitado de utilização, é impossível ao consumidor médio utilizar todos os serviços abrangidos pelo cartão. No entanto, não há nada na definição de «vale» que exija que todos os serviços pertinentes (ou bens) tenham de ser utilizados, para que um instrumento possa ser considerado um vale. Os instrumentos que permitem o resgate de todos os bens e serviços enumerados (por exemplo, vales para estabelecimentos de retalho) são de facto vales se forem aceites como contraprestação. Porém, a exigência de que todos os bens e serviços tenham de ser resgatados não é uma condição que faça de um instrumento um vale [32]. Pelo contrário, como expliquei *supra*: [33] parte da definição de «vale», que determina que inclui o direito à prestação de bens e serviços enumerados, não foi incluída na versão final da Diretiva de 2016. Este é um argumento adicional a favor da interpretação de que o legislador rejeitou uma condição de que todos os serviços devem ser esgotados para que o instrumento seja tratado como um vale de todos os serviços abrangidos pelo instrumento, como uma condição para tratar esse instrumento como vale. Por conseguinte, o facto de a curta duração dos *city cards* normalmente não permitir a utilização de todos os serviços enumerados, não altera a conclusão de que, para efeitos de IVA, o *city card* é um vale.

58. A diferença entre o valor integral de todos os serviços incluídos no cartão e o seu valor nominal é compreensível se a dimensão promocional da maior parte dos vales, em geral [34], e dos *city cards*, em particular, for tida em consideração [35]. O Governo italiano manifestou a sua preocupação quanto à curta duração da validade do cartão não permitir a utilização de todos os serviços e poder afetar a sua atratividade para os visitantes [36]. No entanto, isso não altera o tratamento de IVA destes cartões.

59. Também considero necessário, uma vez que a questão foi suscitada perante o órgão jurisdicional de reenvio e em diversas observações apresentadas pelos participantes ao Tribunal de Justiça, apreciar a influência do considerando 5 da Diretiva de 2016 relativo à aceitação dos *city*

[32] Se o vale não for de todo resgatado, ou seja, se o titular não o começar a utilizar durante o prazo no qual a sua utilização pode ser iniciada, então as disposições relativas aos vales não se aplicam. Isto resulta do considerando 12 da Diretiva de 2016, onde se lê: «A presente diretiva não visa as situações em que um vale de finalidade mútua não é resgatado pelo consumidor final durante o seu período de validade e o vendedor mantém a contraprestação recebida por esse vale.»

[33] V. n.º 44 das presentes conclusões.

[34] Bijl, J.B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, *supra*, nota 23.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., e Faron, A., «Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities», *Management Sciences*, 2018, vol. 23(2), p. 19-28.

[36] *Ibid*., p. 27.

cards como vales. Este considerando estabelece que «[a]s disposições relativas aos vales não deverão acarretar qualquer alteração ao tratamento em sede de IVA dos títulos de transporte, dos bilhetes de entrada em cinemas e museus, dos selos de correio ou similares».

60. O objetivo deste considerando é, na minha opinião, tornar claro que a possibilidade de adquirir bilhetes, selos postais ou similares por meio de um vale não deve alterar a taxa do IVA desses bilhetes, alguns dos quais estão isentos enquanto outros beneficiam de taxas reduzidas [37]. Os vales só criam a possibilidade de adquirir um bilhete e criam a obrigação para o fornecedor desses bilhetes de aceitar os vales como contraprestação. Não alteram de forma alguma o regime de IVA aplicável a esses bilhetes. Se um bilhete estiver isento de IVA, o IVA não será cobrado, independentemente de o fornecedor ter aceitado dinheiro, outros instrumentos de pagamento ou um vale como contraprestação.

61. Na minha opinião, a única razão pela qual um instrumento que satisfaça as duas condições previstas pela Diretiva IVA não devia ser tratado como um vale, é se impedir a aplicação do tratamento especial de IVA de um serviço para o qual esse instrumento teria de ser aceite como contraprestação. Como irei demonstrar na última parte das minhas conclusões, se um *city card*, como um vale de finalidade múltipla, estiver sujeito à opção de tributação de «margem de lucro», o seu tratamento como vale não irá alterar o tratamento específico de IVA dos serviços incluídos nesse vale que beneficiam de um tratamento diferenciado para efeitos de IVA.

62. Atentas as considerações precedentes, sou de opinião que um *city card*, como o que está em causa no processo principal, preenche ambas as condições previstas no artigo 30.º-A da Diretiva IVA e deve, consequentemente, ser interpretado como um vale para efeitos de IVA.

2. City cards como «vales de finalidade múltipla»

63. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no caso de um *city card* ser qualificado de vale, se trata de um vale de finalidade única ou múltipla.

64. O artigo 30.º-A da Diretiva IVA faz uma distinção entre dois tipos de vale: «de finalidade única» e de «finalidade múltipla». O «vale de finalidade única» é definido pela negativa como um vale que não seja um «vale de finalidade única».

65. Nos termos do artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA, um «vale de finalidade única», é um vale em que o local da entrega dos bens ou prestação dos serviços a que o vale diz respeito e o IVA devido sobre esses bens ou serviços são conhecidos no momento da emissão do vale [38]. Resulta destas indicações que essas condições são cumulativas e, mais importante, que significam que no momento da emissão de um vale de finalidade única, o seu tratamento de IVA deve ser determinado.

[37] Os próprios bilhetes poderiam ser possivelmente vistos como vales. Alguma doutrina reconhece que é difícil distinguir um vale de finalidade única (SPV) de um bilhete (Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *supra*, nota 9, p. 154; e Terra, B.J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», World Journal of VAT/GST Law, 2017, pp. 30). Os mesmos autores sugerem, na sequência, principalmente, do Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de dezembro de 2015, *Air France-KLM e Hop!-Brit Air* (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841)), e a redação do considerando 5 da Diretiva de 2016, que os bilhetes não são vales. No entanto, tal não é pertinente para o caso em apreço.

[38] O sublinhado é meu.

66. No caso dos *city cards*, ou pelo menos do tipo de *city cards* em causa no processo principal, é óbvio que, no momento da compra do cartão, se desconhecem os serviços que serão fornecidos. Por conseguinte, é também desconhecido no mesmo momento qual a taxa de IVA que será aplicável. Tal *city card* não é, portanto, um vale de finalidade única. Porém, como o cartão é um vale, tem de ser classificado como um vale de finalidade múltipla.

3. Tributação de city cards como vales de finalidade múltipla

67. Resta explicar como as operações feitas com o *city card* são contabilizadas, e por quem.

68. A aplicação do IVA aos vales de finalidade múltipla, como os *city cards*, é regulada pelos artigos 30.º-B e 73.º-A da Diretiva IVA.

69. É particularmente útil percorrer a aplicação concreta das regras do IVA aos vales quando se trata de *city cards*. Assim, irei apreciar que operações incluídas no regime são tributáveis, e em que momento, bem como o valor tributável, sendo este último um dos elementos tidos em conta pela Comissão de Direito Fiscal para considerar que os *city cards*, como o que está em causa no processo principal, não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do conceito de «vale».

70. Nos termos do artigo 30.º-B, n.º 2, da Diretiva IVA, o IVA incide sobre os vales de finalidade múltipla no momento da entrega material dos bens ou da prestação efetiva dos serviços em causa, pelo que o imposto não incide sobre as transferências do vale que se realizem antes de ser resgatado. Isto porque, no momento da compra desse *city card*, nem todas as informações pertinentes para efeitos de IVA são conhecidas [39]. Dado que o IVA é um imposto que incide sobre a entrega material dos bens ou da prestação efetiva dos serviços, no caso dos vales de finalidade múltipla é impossível saber quais dos bens e serviços abrangidos por tal vale serão efetivamente fornecidos.

71. Os *city cards* são normalmente emitidos por um sujeito passivo diferente do prestador de serviços pelo qual o cartão deve ser aceite como contraprestação. Como o emissor do cartão recebe uma contraprestação do titular do cartão pela transferência do vale, coloca-se a questão de saber se a operação deve ser tributada como um serviço separado. Caso contrário, algumas das operações envolvidas no sistema podem permanecer não tributadas. Como irei demonstrar, a aplicação da opção de tributação descrita como opção de «margem de lucro» no n.º 32 das presentes conclusões permite a tributação de todas as operações envolvidas e evita qualquer dupla tributação.

72. A necessidade de aplicar tal regime resulta, na minha opinião, da leitura conjugada dos artigos 30.º-B, n.º 2, e do artigo 73.º-A da Diretiva IVA. A primeira disposição exige que «[c]aso a cessão de um vale de finalidade múltipla seja efetuada por um sujeito passivo diferente do sujeito passivo que efetua a operação sujeita a IVA nos termos do primeiro parágrafo, qualquer prestação de serviços que possa ser identificada, tais como serviços de distribuição ou de promoção, está sujeita a IVA.» A última dispõe que «o valor tributável da entrega de bens ou da prestação de serviços em relação a um vale de finalidade múltipla é igual à contraprestação paga pelo vale».

[39] Van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

73. O regime segundo o qual o IVA é contabilizado por cada entrega de bens ou prestação de serviços satisfaz a exigência de que o valor tributável seja a contraprestação recebida por um vale se o valor dos bens e serviços efetivamente resgatados atingir o preço pago pelo vale [40]. No entanto, se o valor de todos os bens ou serviços resgatados for em concreto inferior ao preço pago pelo vale, a diferença também deve ser sujeita a IVA. Esse montante é reconhecido como contraprestação pela distribuição ou promoção de serviços, nos termos do artigo 30.º-B, n.º 2, da Diretiva IVA, e o IVA sobre essa «margem de lucro» deve ser contabilizado pelo emissor do cartão.

74. Este tipo de regime não é novo no âmbito da Diretiva IVA. Aplica-se, por exemplo, à tributação de agentes de viagens (nos termos do artigo 306.º e seguintes da Diretiva IVA) [41], para os quais o valor tributável se baseia na margem de lucro do agente de viagens (Artigo 308.º da Diretiva IVA).

75. Ao tratar os *city cards* como vales de finalidade múltipla, a Diretiva IVA exige, portanto, que estes sejam tributados em linha com a opção da margem de lucro, porque esse regime de IVA satisfaz os princípios básicos do IVA. Evita tanto a dupla tributação como a não tributação. Esta é mais uma razão que justifica uma interpretação de acordo com a qual os *city cards* são vales de finalidade múltipla. Esta solução cumpre o objetivo da Diretiva de 2016, porque clarifica a forma adequada de tributar os *city cards*, eliminado todas as opções, exceto uma, utilizadas na prática. Os profissionais na área do IVA também parecem aprovar esta solução [42].

76. No entanto, acolher a tese adiantada pelo Governo italiano — admitida na jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio anterior à adoção da Diretiva de 2016 [43], que optou pela tributação paralela da totalidade da contraprestação recebida em troca de um *city card* e de cada entrega de bens e prestação de serviços efetivamente prestados — pode conduzir à dupla tributação [44]. A adoção da opção da «tributação integral» [45] pode, como defendido pela Comissão, distorcer o tratamento do IVA dos bilhetes de transporte ou de entrada. Era precisamente isto que o legislador queria evitar [46].

77. Em conclusão, considerar os *city cards* como vales de finalidade múltipla e tributá-los com base no regime fiscal «margem de lucro» sempre que o emissor for diferente dos fornecedores de bens e prestadores de serviços, oferece um regime fiscal completo, uniforme, transparente e neutro. Tendo em conta que o *city card* em causa no processo principal parece preencher ambas as condições impostas pela Diretiva IVA para que um instrumento seja tratado como um vale, deve ser tratado como um vale de finalidade múltipla para efeitos de IVA.

[40] O emissor do cartão paga por cada fornecimento de bens e prestação de serviços em concreto, e o preço desses fornecimentos também inclui o IVA (a menos que o serviço seja isento). O emissor não pode deduzir o IVA incluído nesse preço como imposto a montante.

[41] O que, na minha opinião, demonstra algumas semelhanças com os factos do processo principal. Sobre este ponto, v. Acórdão de 13 de outubro de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] V. n.º 32 das presentes conclusões e a doutrina citada.

[43] Por essa razão, v. nota de pé de página 165 das presentes conclusões.

[44] V. minhas Conclusões em GE Aircraft Engine Services Ltd (Processo C-607/20, EU:C:2022:63, de 27 de janeiro de 2022, n.º 53).

[45] V. n.ºs 29 e 32 das presentes conclusões.

[46] Considerando 5 da Diretiva de 2016.

V. Conclusão

78. Em face do exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial apresentada pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) nos seguintes termos:

Um cartão que os fornecedores são obrigados a aceitar como contraprestação pelo fornecimento, aos titulares do cartão, dos bens ou pela prestação de serviços incluídos nesse cartão, num determinado local, por um período limitado e até um determinado valor, está abrangido pelo conceito de «vale» na aceção do artigo 30.º-A da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2016/1065 do Conselho, de 27 de junho de 2016. E isso, mesmo que todos os serviços abrangidos por tal cartão não possam ser utilizados num determinado período de tempo por um consumidor médio. Esse cartão é um «vale de finalidade múltipla» na aceção da mesma disposição, sempre que o imposto sobre as entregas de bens ou prestações de serviços pelos quais deve ser aceite como contraprestação não for conhecido no momento da transmissão desse cartão.