

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 4.º; alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º.
- Assunto: Aquisição de ofertas de cupões ou vouchers via e-mail.
- Processo: nº 1321, despacho do SDG do IVA, por delegação do Director Geral, em 2010-11-10.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, pela actividade de Agência de Publicidade - CAE 73110, vem expor e requerer o seguinte: Actividade desenvolvida

1.1 - É uma sociedade inserida num grupo multinacional que opera em vários Estados-membros. No âmbito da sua actividade em Portugal, detém um website, cujos subscritores recebem diariamente um e-mail com uma ou duas ofertas de cupões ou vouchers que podem ser adquiridos através do website, nos termos e condições que anexa;

1.2 - Os cupões assim adquiridos habilitam o seu portador a bens e serviços fornecidos por empresas portuguesas (adiante designadas por "parceiros") não relacionadas com a Requerente, mas com quem estabelece acordos de cooperação;

1.3 - Os serviços oferecidos pelos parceiros de cooperação inserem-se nos sectores do lazer, saúde, bem-estar e restauração, tais como, cinemas, "spas" e restaurantes;

1.4 - Se os subscritores aceitarem a oferta dos cupões enviam um e-mail à Requerente, uma vez convertida em definitiva a oferta, o pagamento é debitado aos subscritores e os cupões são emitidos. A oferta é condicionada a um determinado número de subscritores que aceitam adquirir cupões para a mesma oferta.

1.5 - Existem dois tipos de cupões:

i) uns têm um preço de custo para subscritores inferior ao valor facial do cupão, valor este que pode ser trocado por bens e serviços prestados por parceiros e, ii) outros habilitam os subscritores a certos bens ou serviços, como concertos musicais, caso em que não apresentam valor facial;

Utilização do cupão

1.6 - No caso de os subscritores utilizarem os cupões dentro do prazo determinado, os parceiros depois de transmitido o bem ou disponibilizado o serviço, remetem o cupão à Requerente e recebem o valor que os subscritores pagaram pelo cupão, deduzido da comissão da Requerente

cobrada ao parceiro, acrescida do respectivo IVA. Esta comissão só é cobrada se o parceiro proceder ao fornecimento do bem ou do serviço;

1.7 - Nos termos e condições acordadas com os parceiros e com os subscritores, a Requerente não se obriga a fornecer quaisquer bens ou serviços a estes últimos;

Não utilização do cupão

1.8 - No caso dos cupões não serem utilizados, a Requerente tem direito a reter o pagamento efectuado pelo subscritor, não se obrigando a fornecer bens ou serviços. Neste caso o parceiro não recebe qualquer quantia;

1.9 - Os acordos estabelecem que os parceiros têm de disponibilizar os bens ou serviços mediante apresentação dos cupões;

Objecto do pedido de qualificação jurídico-tributária

1.10 - A Requerente utiliza o mesmo modelo de negócio nos restantes Estados-membros onde está presente;

1.11 - O enquadramento em IVA das operações realizadas no âmbito da actividade desenvolvida foi solicitado a outras jurisdições, nomeadamente, no Reino Unido, Suécia, França e Alemanha;

1.12 - O Reino Unido e a Suécia pronunciaram-se no sentido da não incidência de imposto no momento da obtenção dos cupões pelos subscritores. O pedido de informação e a respectiva resposta são anexos da presente petição;

2 - Atendendo a que o tratamento em sede de IVA das operações em causa deve ser o mesmo em todos os Estados-membros, por força da harmonização comunitária, pretende obter confirmação do enquadramento proposto, ou seja, não incidência de imposto na venda dos cupões em questão. Proposta de enquadramento tributário Legislação nacional.

3 - De acordo com o preceituado no nº 2 do artigo 68º da Lei Geral Tributária (LGT)¹ a Requerente apresentou a proposta de enquadramento tributário, pretendendo saber se o mesmo é o correcto para a operação acima descrita:

3.1 - "Nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal";

3.2 - "Nas circunstâncias constantes na descrição dos factos, a Exponente não fornece, nem se obriga a fornecer, os bens ou serviços que podem ser obtidos por troca dos cupões". "[...] apenas garante que o respectivo prestador (o parceiro) fornecerá o bem ou serviços indicado no cupão caso este venha a ser apresentado pelo seu detentor ao parceiro indicado no cupão";

3.3 - "[...] a Exponente considera que o fornecimento dos cupões aos subscritores representa uma mera troca de meios de pagamento não abrangida pelo âmbito de incidência do IVA, visto que não consubstancia

¹ Artigo 68º - Informações Vinculativas - Lei Geral Tributária 2 - Mediante solicitação justificada do requerente, a informação vinculativa pode ser prestada com carácter de urgência, no prazo de 60 dias, desde que o pedido seja acompanhado de uma proposta de enquadramento.

qualquer transmissão de bens ou prestações de serviços";

3.4 - "Com efeito, a Exponente não presta qualquer serviço aos subscritores, uma vez que os bens ou serviços que podem ser obtidos pelo subscritor através da utilização do cupão só podem ser fornecidos por outros sujeitos passivos de IVA - os parceiros com quem a Exponente estabelece acordos de cooperação";

3.5 - "De facto, o pagamento recebido pela Exponente com respeito à aquisição do cupão não integra qualquer importância correspondente a qualquer transmissão de bens ou serviços, por esta, aos subscritores", assim como "[...] também não integra qualquer importância correspondente a qualquer transmissão de bens ou serviços de bens ou serviços pela Exponente aos parceiros"; Utilização do cupão

3.6 - "Caso o cupão seja utilizado o parceiro recebe o pagamento e a Exponente a sua comissão.

3.7 - "Quando é utilizado o cupão o parceiro adquire o direito ao preço, que a Exponente fica obrigada a pagar-lhe depois de recebida a notificação para o efeito. [...] Só nesse momento a tributação em sede de IVA ocorre, nas seguintes operações: i) a prestação do bem ou serviço pelo parceiro ao subscritor; e ii) a comissão exigida pela Exponente ao parceiro";

3.8 - "Acresce que o pagamento de um cupão à Exponente não pode ser considerado um pagamento antecipado susceptível de dar lugar à exigibilidade do imposto nos termos do disposto na alínea c) do número 1 do artigo 8.º do Código do IVA";

3.9 - "No momento em que o subscritor entrega o preço do cupão à Exponente o parceiro não recebe nem tem direito a receber qualquer montante. O parceiro apenas terá direito a receber esse montante, deduzido da comissão da Exponente, após a efectiva realização do serviço [...]";

3.10 - "Com efeito, resulta da citada alínea c) do número 1 do artigo 8.º do Código do IVA, conjugada com o disposto na alínea b) do número 1 do artigo 29.º do mesmo diploma legal, que a exigibilidade do IVA nos "adiantamentos", dando lugar à obrigação de emissão de uma factura, se refere a pagamentos efectuados ao próprio sujeito passivo prestador do bem ou serviço";

3.11 - "Por outro lado, é entendimento da Exponente que a comissão por si cobrada corresponde à contrapartida do serviço prestado aos parceiros, e como tal sujeita a IVA à taxa normal;

3.12 - "Nos termos dos acordos de cooperação aplicáveis, esse serviço prestado ao parceiro e a respectiva contrapartida só tem lugar no caso de efectiva utilização do cupão"; Não utilização do cupão

² Artigo 19.º - Direito à dedução 1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; [...]. Artigo 20.º - Operações que conferem direito à dedução 1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas; [...].

3.13 - "No caso de o cupão não chegar a ser utilizado, o pagamento efectuado pelo subscritor é retido pela Exponente sem que chegue a ser realizada qualquer operação tributável (i.e. uma transmissão de bens ou prestação de serviços)";

3.14 - "Quando um cupão não é utilizado e expira, não pode considerar-se que a Exponente tenha efectuado uma operação tributável em sede de IVA, já que nenhuma transmissão de bens ou prestação de serviços é realizada";

3.15 - " Nestas circunstâncias, o pagamento do cupão pelo subscritor não apresenta uma ligação directa com o serviço que o parceiro eventualmente venha a prestar ao subscritor, o que o afasta do campo de aplicação do IVA";

3.16 - "Em conclusão, a venda dos cupões em questão não será abrangida pelo âmbito de incidência do IVA e o respectivo pagamento não pode ser considerado um pagamento antecipado"; Direito Comunitário

3.17 - "A Directiva do IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006), estabelece no artigo 2.º, alíneas a) e c), que as operações efectuadas no território de um Estado-Membro sujeitas a IVA são as entregas de bens e as prestações de serviços a título oneroso, efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade";

3.18 - "A Exponente considera que a atribuição dos cupões aos subscritores, nas circunstâncias constantes da descrição dos factos, não constitui uma transmissão de bens nem uma prestação de serviços";

3.19 - "É jurisprudência assente e reiterada do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), que o mero recebimento de um pagamento sem que haja qualquer transmissão de bens ou prestações de serviços não dá lugar a uma operação tributável", conforme acórdãos proferidos nos processos C-154/80 e C-102/86, respectivamente, Staatssecretaris van Financiën v Cooperatieve Vereniging "Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats GA e Apple and Pear Development Council;

3.20 - "Relativamente ao facto gerador e à exigibilidade do IVA, dispõe o Artigo 65.º da Directiva do IVA que, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido";

3.21 - "[...] o valor cobrado pela Exponente não pode ser considerado um adiantamento respeitante a um futuro fornecimento de bens ou serviços que podem ser obtidos com o mesmo cupão, uma vez que não fornece nem se obriga a fornecer tais bens ou serviços que são fornecidos pelos parceiros";

3.22 - "Consequentemente, o pagamento recebido pela Exponente dos cupões em causa também não configura um pagamento por conta na acepção do Artigo 65.º da Directiva do IVA";

ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

4 - A questão submetida pela Requerente visa a qualificação jurídico-tributária da operação descrita e realizada através do website que detém

para o exercício da sua actividade, ou seja, da emissão de cupões ou vouchers, no âmbito da sujeição, momento de tributação e exigibilidade do imposto.

Considerações genéricas

5 - O princípio segundo o qual o IVA opera visa tributar as transmissões de bens e/ou prestações de serviços de forma proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição antes da fase de tributação.

6 - Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista a atingir o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efectuam essas operações.

7 - Neste sentido, é a noção de actividade económica que delimita verdadeiramente o campo de aplicação do IVA. De acordo com o preceituado na alínea a) do artigo 2.º a actividade económica define-se como o conjunto de todas as actividades de natureza industrial, comercial e de prestação de serviços, abrangendo ainda as actividades extractivas, as agrícolas e as das profissões livres e assimiladas.

8 - Daí que, face à natureza generalista do imposto a conceitualização das operações tributáveis: transmissões de bens, prestações de serviços ou operações que lhe possam ser assimiladas serem definições de âmbito alargado e as isenções serem definições contidas em limites estreitos, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre qualquer transmissão de bens e prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo.

9 - Ora, sendo o IVA um imposto geral, que visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços assume também, entre outras, a característica de ser um imposto neutro. A neutralidade do imposto é conseguida através do exercício de direito à dedução ou do crédito de imposto.

Considerações específicas

10 - Nos termos do n.º 1 do artigo 3º do CIVA considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

11 - Por sua vez, na acepção do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA são consideradas prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.

12 - O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

13 - No âmbito do IVA a exigibilidade do imposto encontra-se definida, em termos gerais no artigo 7.º, sendo o disposto neste artigo complementado pelo artigo 8.º, de acordo com as regras associadas à obrigação de emissão de factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º do CIVA. Enquanto, naquele o momento da ocorrência do facto gerador e o da exigibilidade do imposto são coincidentes, neste a exigibilidade é diferida para o momento da emissão da factura, actuando, deste modo, como

excepção às regras definidas no anterior.

14 - Assim, conforme disposto no n.º 1 do artigo 7.º o IVA é devido e exigível: i) no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, nas transmissões de bens [alínea a)]; ii) no momento da realização das prestações de serviços [alínea b)] e [...].

15 - Por outro lado, de harmonia com o n.º 1 do artigo 8.º o imposto torna-se exigível:

i) no momento da emissão da factura ou documento equivalente, se o prazo for respeitado [alínea a)];

ii) no termo desse prazo, se o mesmo não for respeitado [alínea b)] e,

iii) no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, se anterior à emissão da factura ou documento equivalente [alínea c)].

16 - No caso em apreço, o cerne da questão prende-se com a emissão de um cupão que materializa o pré-pagamento da aquisição das experiências/serviços mencionadas no ponto 1.3 supra, a serem realizadas por terceiros.

17 - Por definição o voucher ou vale de compras é, de um modo geral, um instrumento que se traduz num pré-pagamento que titula o recebimento de bens ou serviços ou um desconto, que tem sempre um fim comercial, para além da facilidade de pagamento.

18 - Os vouchers/cupões pagos tipificam-se em dois grupos, a saber:

i) unifuncionais, simples, ou de fim único e, ii) multifuncionais, ou de fins múltiplos.

A) Nos primeiros, o título permite ao seu detentor receber um determinado produto ou serviço de um fornecedor, pré-pagamento, em que a taxa de imposto e o local de fornecimento/realização estão identificados. Estes vouchers/cupões, quando vendidos ao cliente final, são tributados como um pré-pagamento, uma vez que a taxa de IVA é conhecida, desde logo, no momento da venda. A exigibilidade do imposto reporta-se, por consequência, ao momento da sua emissão/venda.

B) Nos segundos, o título permite ao seu detentor receber bens ou serviços no valor do voucher/cupão, mas nem: os bens, os serviços e o local do seu fornecimento se encontram identificados, nem a taxa do IVA se encontra determinada à data em que é emitido. Pese embora, tratar-se de um pré-pagamento o voucher não pode ser tributado à data da sua emissão/venda, porquanto os bens ou serviços associados, bem como a respectiva taxa de imposto não são conhecidos. A exigibilidade do imposto será, assim, transferida para o momento em que ocorra a operação tributável.

19 - Ora, no caso sob análise e de acordo com a informação disponível no processo, nomeadamente, as "condições gerais de utilização" da página web da Requerente (documento n.º 2), no âmbito das generalidades, período de validade dos cupões, condições para a realização da venda/pagamento do cupão e envio do cupão/direito ao cupão, constata-se o seguinte:

i) na página Web são oferecidos cupões para serviços ou produtos de

outras empresas (Parceiro). Os emitentes dos cupões e prestadores de serviços ou produtos indicados nos cupões, são apenas os Parceiros, que prestam estes serviços com base nas suas respectivas condições contratuais gerais (ponto 1.2);

ii) Os cupões vendidos estão orientados para um serviço concreto (cupão de experiência) ou para um produto concreto (cupão de produto) ou ainda para um determinado valor de serviço ou de produto (cupão de valor) (ponto 1.3);

iii) a duração da venda de um cupão está limitada ao tempo e é determinada individualmente para cada oferta. Decorrido esse prazo, já não será possível efectuar qualquer compra (ponto 5);

iv) caso não se atinja o número mínimo de participantes exigido para determinada oferta, não será celebrado um contrato de compra para o cupão e também não se procederá a qualquer débito na conta ou cartão de crédito do utilizador (ponto 6.1);

v) o pagamento por parte do utilizador só tem lugar após o término da oferta e só quando tiver sido alcançado o número mínimo de participantes (ponto 6.3);

vi) o cupão é enviado por e-mail, após a aquisição com êxito, para o endereço indicado pelo utilizador no acto da encomenda. O cupão será expedido assim que o pagamento estiver registado na conta da empresa (ponto 7.1);

vii) salvo disposição em contrário, cada cupão não dá direito ao uso de serviços ou aquisição de produtos num determinado momento. Aconselhamos, portanto, que o momento de prestação de serviço seja combinado individualmente com o Parceiro (ponto 7.4); e

viii) caso o cupão indique um prazo de validade, o cupão só poderá ser resgatado junto do parceiro dentro desse prazo. Após o prazo de validade, o cupão torna-se inválido e não pode ser utilizado (ponto 7.5).

20 - Da conjugação das condições supra expendidas, no que se refere aos cupões vendidos: orientados para um serviço concreto (cupão de experiência) ou para um produto concreto (cupão de produto), com as de realização da venda dos cupões em que é exigido um número mínimo de participantes para que a operação se efective, conclui-se que estamos em presença de títulos que permitem ao seu detentor receber um determinado produto ou serviço de um fornecedor, mediante pré-pagamento, em que o local de fornecimento/realização estão identificados, não reunindo, em nosso entender, estes requisitos os "cupões de valor", na media em que não lhes é atribuído a prerrogativa de serviço ou produto "concreto", não obstante ser conhecido, no momento, o "parceiro", prestador dos serviços ou fornecedor dos produtos.

21 - Portanto, o cupão/voucher titula o recebimento de bens ou serviços, mediante pré-pagamento, ficando a exigibilidade do imposto dependente da forma como é processado. Assim, à data de emissão/venda:

i) se o serviço e a taxa de imposto forem conhecidos é considerado um adiantamento e, por consequência, o imposto é exigível neste momento, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA; ou,

ii) se o serviço e a taxa de imposto não forem conhecidos, a exigibilidade do imposto transfere-se para o momento da realização dos serviços associados, nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 7.º do CIVA.

22 - Nesta última situação, decorre do que antecede, que a taxa de imposto aplicável é a correspondente ao serviço ou produto associados, a qual, apenas, será conhecida em momento posterior, quando a Requerente receber a factura da empresa que prestou o serviço, bem como a devolução do respectivo cupão.

23 - Assim sendo, é nesta fase do circuito documental da operação, após a realização dos serviços, que o imposto é devido e torna-se exigível, sendo responsabilidade da Requerente proceder à sua liquidação e, conseqüente, entrega nos cofres do Estado.

24 - Sobre o apuramento da base tributável nas facturas com imposto incluído, o artigo 49.º do CIVA define que "é obtido através da divisão daqueles valores por 105 quando a taxa for 5%, por 112 quando a taxa do imposto for 12% e por 120 quando a taxa for 20%, multiplicando o quociente por 100 e arredondando o resultado, por defeito ou excesso, para a unidade mais próxima, sem prejuízo da adopção de qualquer outro método conducente a idêntico resultado".

25 - Reportando-nos, de novo, ao caso em apreço e de acordo com a informação disponível no processo, a base tributável do cupão, porque processado com imposto incluído é apurada pelo método descrito, sendo-lhe aplicável, a partir de 01.07.2010, as taxas de 6%, 13% e 21%, conforme alteração introduzida ao artigo 18.º do CIVA, pelo artigo 3.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

26 - No que respeita à não reclamação do cupão no prazo estabelecido, estamos perante uma operação inconsequente no âmbito do imposto, na medida em que a transmissão do bem ou a prestação de serviços não se efectivaram. Significa pois, que se a reclamação/resgate do cupão não se concretizar, a respectiva venda configura uma operação fora do campo de imposto, isto é uma operação não sujeita a IVA e, por consequência, o IVA dos inputs associados à venda do cupão não é dedutível, por força do disposto no n.º 1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA².

27 - A comissão cobrada ao "parceiro" é uma prestação de serviços na acepção do n.º 1 do artigo 4.º, dado o carácter residual deste conceito e, por consequência, uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, tributada à taxa normal estabelecida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, todos do CIVA.

28 - Por último, no que concerne ao direito comunitário acresce referir que a matéria sob análise se encontra em fase de apreciação na Comissão Europeia e, por consequência, ainda não foi objecto de decisão. No entanto, o entendimento que vier a ser sancionado não vai, com certeza, contrariar as regras que enformam o imposto sobre o valor acrescentado, aliás, as mesmas que sustentam o presente enquadramento.

CONCLUSÃO

29 - De conformidade com o que antecede presta-se o seguinte

esclarecimento:

- a) Se à data de emissão/venda do cupão o serviço associado e a taxa de imposto forem conhecidos é considerada uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, abrangida pela incidência objectiva, de acordo com o n.º 1 do artigo 1.º e, por consequência, o imposto é exigível neste momento, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º todos do CIVA;
- b) Se à data de emissão/venda do cupão o bem associado e a taxa de imposto forem conhecidos configura uma transmissão de bens na acepção do n.º 1 do artigo 3.º, sujeita a imposto ao abrigo do n.º 1 do artigo 1.º e, por consequência, operação tributada à taxa normal contida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, todos do CIVA;
- c) Se à data de emissão/venda do cupão o bem/serviço e a taxa de imposto não são conhecidos a exigibilidade do imposto transfere-se, respectivamente, para o momento em que os bens são postos à disposição do adquirente ou da realização dos serviços associados, nos termos das alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 7.º do CIVA: c³1) A taxa de imposto aplicável é a correspondente ao bem/serviço associados, a qual será conhecida quando a Requerente receber a factura da empresa que prestou o serviço, bem como a devolução do respectivo cupão; c2) O imposto é devido e torna-se exigível, nesta fase da operação, sendo responsabilidade da Requerente proceder à sua liquidação e, consequente, entrega nos cofres do Estado;
- d) A não reclamação do cupão no prazo de validade configura uma operação fora do campo de incidência do IVA e, por consequência, não é devido nem exigível imposto;
- e) A comissão cobrada ao "parceiro" é uma prestação de serviços na acepção do n.º 1 do artigo 4.º, dado o carácter residual deste conceito e, por consequência, uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, tributada à taxa normal estabelecida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, todos do CIVA.