

COORDENAÇÃO

Sérgio Vasques

CADERNOS IVA 2013

Afonso Arnaldo

Alexandra Martins

António Martins

Catarina Belim

Catarina Rivotti

Conceição Gamito

Conceição Soares Fatela

Francisco Geraldes Simões

Helena Costa Cabral

Inês Pinto Leite

Isabel Vieira dos Reis

Lara Castro

Mariana Gouveia de Oliveira

Marta Machado de Almeida

Nuno Pena

Pedro Vasconcellos Silva

Rui Guedes Henriques

Susana Claro

Teresa Teixeira Mota

Tiago Almeida Veloso


ALMEDINA

CATÓLICA
tax

O IVA nos Vouchers

MARTA MACHADO DE ALMEIDA*

Índice: 1. Antecedentes 2. Da delimitação do conceito de voucher e tipologias 3. Da exigibilidade do imposto 4. Da qualificação como prestação de serviços 4.1 Das regras relativas à distribuição 4.2 Dos Vouchers de desconto 5. Dos Vouchers não utilizados 6. Do direito à dedução 7. Conclusões

1. Antecedentes

Atenta a crescente tendência para a emissão de *vouchers*, no âmbito das políticas comerciais levadas a cabo pelas empresas, e tendo em vista a uniformização das diversas legislações dos Estados-Membros sobre esta matéria, a Comissão Europeia tem vindo a debruçar-se sobre esta temática da tributação dos *vouchers* em sede de IVA.

Muito embora as reflexões sobre o tema remontem ao ano de 2002¹, foi no ano de 2007 que foram conhecidas as conclusões resultantes da

* Advogada, RFF Advogados.

¹ 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, tendo-se seguido uma Consulta Pública em 2006.

Consulta Pública efectuada pela Comissão Europeia², com referência a diversas questões relacionadas com o tratamento a conferir, em sede de IVA, à emissão de *vouchers*.

De acordo com as conclusões resultantes da referida Consulta Pública, foi indicada, em primeira linha, a necessidade de uniformizar o conceito de *voucher*, em momento prévio ao da harmonização da própria legislação dos Estados-Membros. Por outro lado, do sumário das conclusões então veiculado, resultaram, também, várias hipóteses no que respeita à qualificação destas operações, com referência aos *vouchers* que podem ser utilizados em vários bens ou serviços a determinar pelo seu detentor, tendo, então, sido avançada, como uma possível solução, a qualificação das tais operações como prestações de serviços de cariz financeiro. Este enquadramento – nos termos da qual as referidas transmissões seriam, por se tratarem de operações financeiras, enquadradas como operações isentas de IVA –, muito embora tivesse o mérito de simplificar o tratamento a conferir a esta situação, poderia, contudo, dar origem a desproporcionais restrições à capacidade de dedução das entidades que procedem à emissão e transmissão de *vouchers*, atento o mecanismo inerente ao funcionamento do IVA.

Mais recentemente, no passado mês de Maio de 2012, e tendo em vista clarificar a natureza destas transacções que envolvem a emissão e utilização de *vouchers*, foi, finalmente, apresentada uma proposta de alteração à Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (de ora em diante abreviadamente designada por Directiva IVA), no que respeita ao tratamento dos *vouchers*.

Com efeito, a actual Directiva do IVA, em linha com a anterior³ – a denominada Sexta Directiva –, nada dispõe quanto a esta matéria da tributação dos *vouchers*, quando, na verdade, são várias as possíveis implicações decorrentes da sua emissão e utilização, quer no que respeita à determinação do valor tributável, quer no que respeita à exigibilidade do imposto e,

² Vide Summary of Results, Consultation Paper on “Modernising the Value Added Tax treatment of vouchers and related issues” http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_vouchers_en.pdf.

³ Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, também conhecida como “Sexta Directiva”.

nalguns casos, no que respeita à determinação da localização da correspondente operação.

A incerteza relativamente ao adequado enquadramento dos *vouchers* em sede de IVA, especialmente problemática quando estiverem em causa transacções transnacionais e, bem assim, quando estiverem envolvidas transacções em cadeias de distribuição comerciais, foi uma das razões que motivaram a intenção de uniformizar as regras aplicáveis a esta temática.

Na verdade, a ausência de regras comuns nesta matéria originou que os Estados-Membros adoptassem soluções distintas, as quais acabam por ser, inevitavelmente, descoordenadas, sendo certo que tal descoordenação pode, naturalmente, desencadear (indesejáveis) situações de dupla tributação ou, mesmo, de ausência de tributação.

Por outro lado, a utilização crescente de *vouchers* e, bem assim, a sua diversificação, também tem vindo a dificultar a distinção entre os *vouchers* propriamente ditos e outras formas de pagamentos de bens e serviços, impondo-se que os referidos conceitos sejam devidamente delimitados de forma harmonizada.

Foi neste contexto que a Comissão Europeia apresentou a referida proposta de alteração da Directiva do IVA procurando, assim, obter uma maior clareza nesta matéria.

No presente artigo, iremos debruçar-nos, em especial, sobre o conteúdo e o alcance das alterações legislativas contidas na referida proposta.

2. Da delimitação do conceito de voucher e tipologias

Em momento prévio ao enquadramento fiscal dos *vouchers* em sede de IVA, designadamente ao da análise das propostas de alteração legislativa recentemente conhecidas, imposta clarificar, à semelhança do que faz, também, a proposta de alteração da Directiva ora em análise, o que se deve entender por *voucher*.

Neste âmbito, a Comissão propõe o aditamento de um novo artigo⁴ na Directiva do IVA, com este propósito, no âmbito do qual, para além de definir o conceito de *voucher*, fixa os limites das suas funcionalidades, a fim de os distinguir dos meios de pagamento tradicionais.

Na verdade, é curial que, por via da aplicação das disposições contidas na Directiva se clarifique as diferentes tipologias de *vouchers*, por forma a que, relativamente às tipologias então definidas, se determine o momento em que os mesmos devem ser tributados.

Neste âmbito, o referido artigo, cujo aditamento se propõe, define o conceito de *voucher* como sendo o 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.

De certa forma, tal definição já resultava, também, do entendimento que tem vindo a ser veiculado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (de ora em diante, abreviadamente, designado por “TJUE” ou “Tribunal”). Veja-se, a este propósito, o caso *Argos*⁵, no âmbito do qual o Tribunal veio a concluir que o *voucher* não pode ser considerado, para efeitos de IVA, como “bem vendável”, em si mesmo, devendo, antes, ser de qualificar como o documento que incorpora a obrigação assumida por determinados prestadores de serviços de aceitar esse vale, em vez de dinheiro, pelo seu valor nominal.

Partindo do referido conceito genérico, a proposta de alteração em apreço – em linha com as conclusões veiculadas aquando da Consulta Pública de 2007, elenca três tipologias distintas de *vouchers*:

- i) *Single purpose voucher* (de ora em diante abreviadamente designado como SPV), entendendo-se como tal o *voucher* que confere o direito de adquirir bens ou serviços, no âmbito do qual a identidade do fornecedor, o lugar das prestações e a taxa do IVA aplicável a esses bens ou serviços são, desde logo, conhecidos no momento da sua emissão;

⁴ Propõe-se o aditamento do Artigo 30.º - A, no Título IV da Directiva do IVA, referente a operações tributáveis.

⁵ Vide Processo C-288/94, *Argos Distribution Ltd v Customs and Excise Commissioners*.

- ii) *voucher* de desconto (*discount voucher*), entendendo-se como tal o *voucher* que confere o direito a um desconto ou a uma bonificação de preço, relativamente ao fornecimento de bens ou à prestação de serviços; e
- iii) *Multi purpose voucher* (de ora em diante abreviadamente designado como MPV), entendendo-se como tal o *voucher* que não configure um *voucher* de desconto ou uma bonificação de preço, e que não constitua também um SPV.

A distinção entre SPV e MPV radica, como decorre da descrição da diferente tipologia, 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 da prestação de serviço para definir tais elementos. Com efeito, no caso de um SPV, deve haver certeza quanto à identidade da entidade que assume a obrigação inerente ao *voucher*, a qual se consubstanciará na entrega de um bem ou na prestação de um serviço.

Por forma a ilustrar a referida distinção, atente-se, a título exemplificativo, num *voucher* que apenas possa ser utilizado em determinado hotel. Neste caso, aquando da emissão do *voucher*, já se encontram definidos todos os elementos necessários à liquidação do imposto devido (v.g., fornecedor, taxa aplicável), devendo, em conformidade, tal *voucher* ser qualificado como um SPV.

Já no caso de um *voucher* que possa ser usado num leque alargado de bens ou serviços – tal como será o caso do *voucher* que tanto pode ser usado num hotel, como numa massagem, como na aquisição de um cabaz de produtos alimentares –, ainda que se quisesse proceder, no momento da sua emissão, à liquidação de imposto, não estariam definidos os elementos necessários para este efeito, devendo, em conformidade, tais *vouchers* serem qualificados com MPV.

Atendendo a que o conceito de MPV se encontra definido de forma residual, relativamente às restantes tipologias consagradas – correndo-se, nestes casos, um risco acrescido de num conceito residual se pretender abarcar realidades que não se subsumem ao conceito genérico de *voucher* –, a proposta de alteração de Directiva ora em apreço alerta para importância da delimitação das realidades que se integram no conceito de *voucher* de

outras realidades, designadamente daquelas que se consubstanciam em instrumentos de pagamento.

Na verdade, tal distinção, entre *vouchers* e instrumentos de pagamento – embora nem sempre seja fácil –, é essencial, designadamente por forma a assegurar a neutralidade que subjaz ao funcionamento deste imposto⁶.

Com efeito, em situações nas quais um método de pagamento adquira algumas das características associadas aos *vouchers* – como será o caso de um cartão de valor armazenado ou um crédito pré-pago incluído num telemóvel –, é necessário analisar cuidadosamente a natureza da operação, por forma a concluir se estamos perante um *voucher* ou, ao invés, perante mera forma de pagamento.

Por forma a clarificar a referida distinção, é de referir que, no caso do *voucher*, trata-se do exercício de um direito subsequente a um pagamento, pagamento este que terá ocorrido quando o *voucher* foi emitido ou transmitido; já nas situações em que é utilizado um crédito armazenado ou pré-pago para cobrir o custo de bens ou serviços, o direito a tais bens ou serviços é efectivo desde que o pagamento é feito. Trata-se, neste ponto, de uma diferença fundamental em relação ao exercício de um direito adquirido pelo titular de um *voucher*.

Por outro lado, é de referir que os *vouchers* são frequentemente usados como veículo de promoção de vendas. Tal característica, quando combinada com o direito a receber bens ou serviços – ao qual corresponde a obrigação de fornecer esses bens ou serviços – pode vir a assumir, também, um papel determinante na distinção entre os *vouchers* e outros instrumentos de pagamento mais generalizados (que não conferem tais direitos específicos).

⁶ Esta qualificação poderá ter importantes limitações no que respeita ao direito à dedução, porquanto, atento o mecanismo de funcionamento inerente ao IVA, apenas nos casos em que sejam praticadas operações sujeitas a imposto se poderá assegurar o inerente direito à dedução do IVA incorrido. Recorde-se, a este propósito, que a generalidade das operações financeiras se encontram isentas de imposto.

3. Da exigibilidade do imposto

No que à exigibilidade do imposto respeita, propõe a Comissão Europeia, em linha com o que resultava do Sumário da Consulta Pública efectuada em 2006, que, nos casos em que haja um pagamento por contrapartida de um SPV, o IVA seja exigível, à semelhança do que sucede com os adiantamentos, no momento do recebimento do pagamento e sobre o montante recebido⁷.

Por outro lado, é proposto o aditamento de um novo artigo⁸ – determinante para efeitos de exigibilidade do imposto no caso dos MPV –, no qual 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.

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 ou serviços efectivamente fornecidos/prestados, sendo esse – o do resgate do *voucher* – o momento relevante para efeitos de liquidação do imposto.

4. Da qualificação como prestação de serviços

No que às prestações de serviços diz respeito, como é sabido, a Directiva do IVA delimita este conceito de forma negativa, apenas por referência às transmissões de bens, prevendo ainda, com vista a contribuir para a clarificação deste conceito, um elenco exemplificativo de realidades, nas quais se enquadram (i) a cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título, (ii) a obrigação de não fazer ou tolerar um acto ou uma situação

⁷ Propõe-se a introdução da correspondente norma de incidência mediante o aditamento do Artigo 65.º à Directiva IVA, no Título VI da Directiva do IVA, referente ao Factor Gerador e Exigibilidade do Imposto.

⁸ O referido aditamento é proposto mediante a inclusão do Artigo 30.º - B, no Título IV da referida Directiva, referente a operações tributáveis.

(obrigações de *non facere*) e (iii) a execução de um serviço em virtude de um acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força de lei (prestação de serviços coactiva).

Com efeito, compreende-se a opção do legislador por uma definição residual do conceito de prestação de serviços, na medida em que um conceito “positivo” seria muito difícil de delimitar, correndo-se sempre o risco de num cenário tão dinâmico e abrangente, como aquele que é inerente ao universo das prestações de serviços, não incluir operações que decorrem do exercício de uma actividade económica e às quais se pretende que o imposto seja aplicado.

Neste contexto, e sem por em causa a opção pela definição residual do conceito de prestação de serviços, a presente proposta de alteração da Directiva preconiza o alargamento do referido elenco exemplificativo das realidades susceptíveis de virem a ser consideradas como prestações de serviços, clarificando, por esta via, que também as seguintes realidades devem ser qualificadas como tal:

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

Na verdade, pretende-se, por um lado, que, nas situações em que os MPV passam por cadeias de distribuição, o tratamento em sede de IVA de qualquer margem ou comissão realizada ou recebida pelo distribuidor seja claro e coerente. Para o efeito, a Comissão Europeia entendeu por conveniente prever, expressamente, que tais casos configuram uma prestação de serviços tributável⁹.

⁹ Tal clarificação é concretizada mediante a proposta de aditamento da alínea d) ao actual Artigo 25.º da Directiva IVA, o qual se insere no Título IV da referida Directiva, referente a operações tributáveis.

Por outro lado, pretende-se, também, garantir que, nos casos em que um *voucher* que confere um direito a um desconto, ou um bónus, seja resgatado por um sujeito passivo que não o emitente e esse sujeito passivo é reembolsado pelo emitente, esta operação deva, também, ser considerada como uma prestação de um serviço¹⁰.

4.1 Das regras relativas à distribuição

Como é sabido, são várias as formas pelas quais os *vouchers* podem ser distribuídos (*v.g.*, jornais, intermediários, junto com produtos nos supermercados). No caso dos SPV, a sua distribuição não envolve especial complexidade no que respeita à tributação em sede de IVA, porquanto o imposto será liquidado sempre que um pagamento seja efectuado. Em contrapartida, a distribuição de MPV por intermediários, através de uma cadeia de vendas, pode suscitar dificuldades, as quais foram também acauteladas na presente proposta.

Com efeito, nos casos em que o preço a que o utilizador vende o MPV no início de uma cadeia de distribuição difere do preço pago pelo consumidor no final da cadeia em razão das margens dos distribuidores, importará apurar como e quando será liquidado o IVA devido.

Para este efeito – nestes casos em que 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 –, é essencial assegurar a correcta contabilização da margem, sob pena de vir a haver uma discrepância entre o IVA repercutido pelo emitente e o IVA que o cliente espera encontrar na factura (se se tratar de um sujeito passivo com direito à dedução).

Para assegurar a neutralidade do imposto também nestas situações, propõe a Comissão Europeia 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.

¹⁰ Tal clarificação é concretizada mediante a proposta de aditamento da alínea e) ao actual Artigo 25.º da Directiva IVA, o qual se insere no Título IV da referida Directiva, referente a operações tributáveis.

Assim, e atendendo a que, conforme resulta do anteriormente exposto, a Directiva do IVA estabelece que os MPV devem ser tributados apenas no momento do seu resgate, a proposta em apreço clarifica, conforme já referido, que a distribuição comercial de um MPV constitui em si mesma um fornecimento de um serviço tributável independente do fornecimento subjacente.

Assim, quando o MPV muda de detentor numa cadeia de distribuição, o montante sujeito a tributação deve ser calculado através da evolução do valor do *voucher*. Por outras palavras, o valor tributável do serviço de distribuição fornecido corresponderá à diferença entre o valor nominal do MPV – isto é, o montante recebido ou a receber em troca de um *voucher* pelo emitente do mesmo – e o montante efectivamente pago pelo adquirente. A título explicativo, e numa situação em que um distribuidor compre um *voucher* por 50 e depois o vende por 60, o acréscimo de 10 será o valor do serviço de distribuição fornecido.

Neste âmbito, é preciso especial cautela, uma vez que as cadeias de distribuição de MPV podem abranger vários Estados-Membros, e daí a necessidade de definir regras comuns para identificar e avaliar esta fase da distribuição.

De notar, também, que o valor total dos serviços de distribuição é constante, independentemente do número de intervenientes na cadeia de venda. Na verdade, se houver mais do que um distribuidor envolvido, o montante total do imposto relativo aos serviços de distribuição é dividido entre os distribuidores, prevendo-se, por forma a facilitar o cálculo do valor tributável em cada fase da cadeia de distribuição, que o conceito de valor nominal corresponde ao 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.

4.2 Dos Vouchers de desconto

No que respeita aos *vouchers* de desconto, a proposta da Comissão Europeia de alteração da Directiva pretende acautelar as dificuldades decorrentes das situações em que o desconto é garantido pelo emitente, e não

por quem procede ao resgate do *voucher*. Para evitar uma complexa série de ajustamentos, propondo-se, nestes casos, equiparar este desconto à prestação de um serviço ao emitente do *voucher* por parte de quem procede ao resgate desse *voucher*.

Actualmente, e em linha com aquele que tem sido o entendimento do TJUE, o reembolso decorrente da utilização de um *voucher* de desconto tem vindo a ser considerado, a fim de evitar uma perda de receita fiscal, como uma contrapartida paga por um terceiro.

Neste âmbito, é de referir o entendimento veiculado pelo TJUE, no caso *Loyalty Management UK Ltd*¹¹, no âmbito do qual a *Loyalty Management UK Ltd* (de ora em diante, abreviadamente, designada por “LMUK”) geria um programa de fidelização de clientes. Neste programa, os clientes recebiam pontos que podiam trocar por prémios de fidelidade constituídos por bens ou serviços, quando compravam grandes quantidades de bens ou de serviços aos retalhistas que participavam no referido programa.

No indicado caso – que deu origem ao reenvio prejudicial que veio a ser apreciado pelo TJUE – existiam quatro intervenientes, a saber: (i) os patrocinadores (no caso, os retalhistas que procuravam incentivar os clientes a comprar-lhes em maiores quantidades, (ii) os clientes, (iii) o gestor do programa em causa, no caso concreto a LMUK, e (iv) os fornecedores (no caso, as sociedades que forneciam os prémios de fidelidade aos clientes em troca dos pontos). A atribuição de pontos por parte dos retalhistas aos clientes era efectuada por cada compra, em função do montante despendido, sendo certo que, no momento em que o cliente acumulava um determinado número de pontos, podia receber um prémio de fidelidade em troca dos seus pontos, quer a título gratuito, quer a preço reduzido.

No âmbito deste processo, foi analisada pelo TJUE a questão de saber se os pagamentos efectuados pelo gestor do programa aos fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados como contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes; e/ou, consoante os casos, de uma prestação de serviços efectuada por esses fornecedores aos referidos clientes; e/ou como a contrapartida de

¹¹ Vide Processo C-53/09, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs Loyalty Management UK Ltd*.

uma prestação de serviços efectuada pelos referidos fornecedores ao gestor desse programa.

Neste âmbito, veio o Tribunal entender que os pagamentos efectuados pelo gestor do programa em causa aos fornecedores que entregam prémios de fidelidade aos clientes devem ser considerados como a contrapartida, paga por um terceiro, de uma entrega de bens a estes clientes ou, consoante os casos, de uma prestação de serviços fornecida a estes últimos.

Com efeito, tendo por base este entendimento, que tem vindo a ser veiculado pelo TJUE, um consumidor que compre um produto por € 50 e utiliza um *voucher* de desconto de € 10 só paga € 40, mas será confrontado com uma factura, emitida por quem procede ao resgate do *voucher*, no valor de € 50 (IVA incluído), mesmo que só tenha pago € 40.

Ora, no que a esta questão diz respeito, a proposta de alteração da Directiva prevê que o reembolso passe a ser considerado como a contrapartida (IVA incluído) do fornecimento de um serviço de resgate. Neste sentido, 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*.

Assim, 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 efectivamente pago pelo cliente. No exemplo *supra*, isto significa que aquele que procede ao resgate do *voucher* passa uma factura no valor de € 40 (IVA incluído). Por sua vez, o cliente não poderá, assim, deduzir mais IVA do que aquele que for adequado, ficando, assim, restabelecida a neutralidade inerente ao funcionamento deste imposto.

5. Dos Vouchers não utilizados

Relativamente aos casos em que os *vouchers* não chegam a ser utilizados no decurso do seu prazo de validade, a presente proposta não clarifica qual o enquadramento em IVA aplicável a tais situações, sendo certo que esta

questão poderá assumir especial relevância no caso dos MPV, em que a liquidação do imposto só ocorre quando os bens ou serviços decorrentes da utilização do *voucher* são, efectivamente, transmitidos ou prestados.

Nestes casos, quanto esteja em causa um MPV, atentas as regras consagradas, parece-nos que não deverá haver liquidação de IVA, no decurso do prazo de validade dos *vouchers* não utilizados, porquanto também não chegou a ocorrer o facto tributável, isto é, a prestação de um serviço ou a transmissão de um bem.

Com efeito, muito embora, aquando das conclusões à Consulta Pública conhecidas em 2007 sobre este tema, ter sido referida a possibilidade de ser ficcionada uma operação tributável no decurso do prazo de validade dos *vouchers*, na proposta de alteração da Comissão Europeia em apreço não foi consagrada norma que ficcione tal operação para efeitos de IVA.

6. Do direito à dedução

Como é sabido, de acordo com os princípios inerentes ao funcionamento do IVA, os sujeitos passivos apenas podem deduzir o imposto que tenha sido suportado na aquisição de bens e serviços, caso os mesmos tenham sido utilizados para a realização de operações sujeitas e não isentas de IVA¹².

No que ao direito à dedução diz respeito, a presente proposta preconiza o aditamento de um novo parágrafo, com vista a garantir a coerência no direito à dedução¹³, nos termos do qual se clarifica que o sujeito passivo tem direito a deduzir IVA respeitante a 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 dêem lugar a dedução.

Nestes casos, e 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

¹² Vide Artigo 20.º n.º 1 do Código do IVA.

¹³ O referido aditamento é proposto mediante a inclusão da alínea d) ao artigo 169.º, no Título X da referida Directiva, referente a deduções.

último conserva o direito à dedução do IVA devido ou pago sobre despesas relacionadas com a emissão do *voucher* (v.g. custos de impressão).

7. Conclusões

Esta proposta de alteração da Directiva IVA, há muito esperada, vem, de facto, contribuir para a simplificação e modernização das regras aplicáveis ao IVA, objectivos que só serão alcançados mediante a uniformização da legislação aplicável nos diversos Estados-Membros.

Com efeito, conforme decorre do anteriormente exposto, a presente proposta conduz a uma simplificação, na medida em que categoriza e delimita os diferentes tipos de *vouchers*, uniformizando o tratamento que lhes é aplicável, e reforçando, ainda, a neutralidade fiscal, no que se refere aos *vouchers* de desconto.

Em face do exposto, um tratamento seguro, uniforme e isento de incoerências só será possível após a adopção de regras específicas para o tratamento dos *vouchers* em IVA.

Ficam, contudo, por clarificar, conforme recentemente reconhecido no Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a Proposta de alteração ora em apreço¹⁴, alguns aspectos, designadamente o tratamento em IVA aplicável aos *vouchers* que não chegam a ser utilizados.

¹⁴ Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita ao tratamento dos *vouchers*, 484.ª Sessão Plenária de 14 e 15 de Novembro de 2012 [COM(2012) 206 final - 2012/0102(CNS)].

IVA, Serviços Gratuitos e Fins Alheios: Principais Questões e Dificuldades
As Novas Regras do IVA em Matéria de Facturação
Isenção Incompleta e Rendibilidade dos Investimentos: uma Análise
O IVA na Exportação
O IVA na Locação Financeira de Aeronaves
A Incidência do IVA sobre o Trespasse de Estabelecimento
IVA e Pro Rata Global
Os Redêbitos em Sede de IVA: Débitos sem Valor Acrescentado
A Caducidade do Direito à Dedução do IVA
*A Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias:
uma Perspectiva Prática*
As SGPS e o Direito à Dedução em sede de IVA
O IVA nos Vouchers
O IVA e a Taxa de Exibição de Publicidade: Questões de Valor Tributável
As Novas Regras Anti-Abuso em Matéria de IVA
O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo
*O IVA na Actividade Bancária: A Proposta de Alteração da Directiva
e a Realidade Portuguesa*