

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

28 de abril de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2006/112/CE – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 30.º A, ponto 1 – Conceito de “vale” – Artigo 30.º A, ponto 3 – Conceito de “vale de finalidade múltipla” – Venda de um cartão que dá ao seu titular o direito de beneficiar de várias prestações de serviços turísticos durante um período limitado»

No processo C-637/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), por Decisão de 18 de novembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de novembro de 2020, no processo

Skatteverk

contra

DSAB Destination Stockholm AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, I. Ziemele, T. von Danwitz (relator), P. G. Xuereb e A. Kumin, juízes,

advogada-geral: T. Šapeta,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Skatteverket, por A. S. Pallasdies, na qualidade de agente,
- em representação da DSAB Destination Estocolmo AB, por U. Grefberg e M. Fri, advokat,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri e A. Maddalo, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e P. Carlin, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 24 de fevereiro de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/2016/CE do Conselho, de 27 de junho de 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Skatteverket (Administração Tributária, Suécia) à DSAB Destination Stockholm AB (a seguir «DSAB»), a respeito do tratamento fiscal de um instrumento comercializado por esta última sob a forma de um cartão denominado «citycard» (a seguir «cartão em causa no processo principal»).

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 Por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo enquanto tal.

4 O artigo 30.º A da Diretiva IVA dispunha:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1. “Vale”, um instrumento em que existe a 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 relacionada, incluindo os termos e condições de utilização de tal instrumento;

2. “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;

3. “Vale de finalidade múltipla”, um vale que não seja um vale de finalidade única.»

5 O artigo 30.º B da Diretiva IVA prevê:

«1. Cada cessão de um vale de finalidade única efetuada por um sujeito passivo atuando em nome próprio é considerada uma entrega dos bens ou prestação dos serviços a que o vale diz respeito. A entrega material dos bens ou a prestação efetiva dos serviços em troca de um vale de finalidade única aceite pelo fornecedor ou prestador como contraprestação ou parte da contraprestação não é considerada uma operação independente.

Caso a cessão do vale de finalidade única seja efetuada por um sujeito passivo atuando em nome de outro sujeito passivo, considera-se que essa cessão constitui a entrega dos bens ou a prestação dos serviços a que o vale diz respeito efetuada pelo outro sujeito passivo em cujo nome atua o sujeito passivo.

Caso o fornecedor de bens ou o prestador de serviços não seja o sujeito passivo que, atuando em nome próprio, emitiu o vale de finalidade única, considera-se, porém, que esse fornecedor ou

prestador efetuou a esse sujeito passivo a entrega dos bens ou a prestação dos serviços a que respeita o vale.

2. 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.

Caso 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.»

6 O artigo 73.º A da Diretiva IVA dispõe:

«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.»

Diretiva 2016/1065

7 Os considerandos 2, 4 e 5 da Diretiva 2016/1065, que alterou a Diretiva 2006/112 a fim de aí inserir, designadamente, os artigos 30.º A, 30.º B e 73.º A, enunciam:

«(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.

[...]

(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 confirmam nenhum direito a receber esses bens ou serviços não deverão 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.»

Direito sueco

8 Os artigos 30.º A e 30.º B da Diretiva IVA foram transpostos no direito sueco, designadamente, pelos artigos 21.º e 20.º do capítulo 1, pelo artigo 12.º do capítulo 2, bem como pelo artigo 3.º c do capítulo 7 da *mervärdesskattelagen* (1994: 200) [Lei (1994:200), relativa ao imposto sobre o valor acrescentado], de 30 de março de 1994 (SFS 1994, n.º 200).

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A DSAB é a empresa que comercializa o cartão em causa no processo principal destinado aos turistas que visitam a cidade de Estocolmo (Suécia).

10 Este cartão confere ao seu titular o direito de aceder, durante um período limitado e até determinado montante, a cerca de sessenta atrações turísticas, como locais de interesse ou museus. Confere igualmente acesso a uma dezena de serviços de transporte de pessoas, como circuitos efetuados com os autocarros e os barcos próprios da DSAB, denominados «Hop On – Hop Off», e visitas organizadas por outros prestadores. Alguns destes serviços estão sujeitos ao IVA, a taxas que vão de 6 % a 25 %, ao passo que outros dele estão isentos. O titular do cartão em causa no processo principal utiliza-o como meio de pagamento para aceder ou utilizar um serviço e não paga nenhum suplemento, sendo este cartão simplesmente registado por intermédio de um leitor concebido para esse efeito. Por força de um contrato celebrado com a DSAB, o prestador recebe em seguida da parte desta, por cada acesso ou utilização, uma contrapartida igual a uma percentagem do preço normal de acesso ou de utilização. O prestador não é obrigado a conceder mais de uma vez o acesso aos seus serviços ao titular do referido cartão. A DSAB não garante nenhum número mínimo de visitantes. Se o limite de valor do mesmo cartão for atingido, este deixa de poder ser utilizado pelo seu titular.

11 O cartão em causa no processo principal existe em várias versões, com prazos de validade e limites de valor diferentes. Assim, um cartão para adultos com validade de 24 horas custa 669 coroas suecas (SEK) (cerca de 65 euros). Durante esse período de validade, o titular pode utilizar este cartão como meio de pagamento até ao montante de 1 800 SEK (cerca de 176 euros). O referido prazo de validade começa a correr quando o referido cartão for utilizado pela primeira vez. O mesmo cartão deve ser utilizado no prazo de um ano a contar da sua compra.

12 Na sequência de um pedido de parecer fiscal apresentado pela DSAB, a Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) decidiu que o cartão em causa no processo principal não constituía um «vale de finalidade múltipla», na aceção do artigo 30.º A da Diretiva IVA. Considerou que decorria designadamente da definição de «vale», na aceção deste artigo, e das disposições relativas ao cálculo da matéria coletável que um vale deve ter um certo valor nominal ou ter por objeto 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 – quando está em causa um vale de finalidade múltipla – possa existir incerteza quanto à taxa do imposto no país onde tem lugar a tributação.

13 O parecer acima referido foi objeto de recursos interpostos no órgão jurisdicional de reenvio, tanto pela Administração Tributária como pela DSAB.

14 A Administração Tributária alega que o cartão em causa no processo principal não pode ser qualificado de «vale», na aceção do artigo 30.º A da Diretiva IVA. Trata-se de uma forma de cartão de lazer, cujo limite de valor é muito elevado em relação ao seu período de validade, que é muito curto. Assim, um consumidor médio não está em condições de beneficiar da totalidade das possibilidades oferecidas por esse cartão. A redução de que beneficia o titular do referido cartão em relação ao preço normal das atrações visitadas é proporcional ao grau de utilização deste. Assim, o mesmo cartão não se pode considerar, enquanto tal, como sendo trocado como contrapartida de bens ou de serviços.

15 A DSAB alega, em contrapartida, que o cartão em causa no processo principal preenche as condições enunciadas no artigo 30.º A da Diretiva IVA e que constitui um «vale de finalidade múltipla», na aceção deste artigo. A DSAB salienta, designadamente, que os prestadores em questão são obrigados a aceitar esse cartão como meio de pagamento e que as condições aplicáveis aos titulares deste indicam que serviços podem ser pagos com o referido cartão e quais

são os prestadores desses serviços. O cartão pode ser utilizado como contrapartida de serviços tributáveis a taxas de imposto diversas. O montante do IVA devido pelas prestações que podem ser fornecidas em contrapartida do cartão em causa no processo principal não é, portanto, conhecido no momento da emissão deste.

16 Nestas condições, ao mesmo tempo que concluiu que o Tribunal de Justiça ainda não se tinha pronunciado sobre a interpretação a dar às disposições da Diretiva IVA relativas aos vales e que os trabalhos do Comité do IVA instituído no artigo 398.º desta diretiva não tinham permitido chegar a um consenso quanto ao tratamento fiscal dos instrumentos como o cartão em causa no processo principal, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Deve o artigo 30.ºA 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?»

Quanto à questão prejudicial

17 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 30.ºA da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um instrumento que confere ao seu titular o direito de beneficiar de diversos serviços num dado local, durante um período limitado e até um certo montante, pode constituir um «vale», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 1, desta diretiva, mesmo que, em razão da duração de validade limitada desse instrumento, um consumidor médio não possa beneficiar da totalidade dos serviços propostos, e que, em caso afirmativo, esse instrumento possa constituir um «vale de finalidade múltipla», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 3, da referida diretiva.

18 Em conformidade com jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os termos desta mas igualmente o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que essa disposição faz parte (Acórdão de 18 de novembro de 2020, Kaplan International Colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, n.º 39 e jurisprudência referida).

19 A este respeito, importa, em primeiro lugar, determinar em que condições um instrumento pode ser qualificado de «vale», à luz da redação do artigo 30.ºA, ponto 1, da Diretiva IVA.

20 Segundo esta disposição, um vale é um instrumento que, em primeiro lugar, é acompanhado de uma obrigação de o aceitar como contrapartida total ou parcial de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços e, em segundo lugar, em que os bens a entregar ou os serviços a prestar ou a identidade dos seus fornecedores ou prestadores são indicados quer no próprio instrumento quer em documentação correspondente, designadamente nas condições gerais de utilização desse instrumento.

21 Importa, portanto, verificar, por um lado, se esse instrumento é acompanhado de uma obrigação de o aceitar como contraprestação total ou parcial de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços e, por outro, se o referido instrumento ou a documentação correspondente precisam quais são os bens a fornecer ou os serviços a prestar ou a identidade dos seus fornecedores ou prestadores potenciais. Como resulta da redação do artigo 30.ºA, ponto 1, da Diretiva IVA, que contém a conjunção de coordenação «e», e como constatou a advogada-geral no n.º 41 das suas conclusões, as duas condições recordadas no n.º 20 do presente acórdão são cumulativas.

- 22 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que estas duas condições parecem estar satisfeitas, o que caberá, porém, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 23 No que respeita à argumentação invocada pela Administração Tributária, segundo a qual o cartão em causa no processo principal não pode constituir um «vale», na aceção do artigo 30.º A, ponto 1, da Diretiva IVA, pelo facto de um consumidor médio estar impossibilitado de beneficiar de todos os serviços propostos, tendo em conta a duração limitada desse cartão, impõe-se concluir que essa argumentação não pode ser acolhida.
- 24 Com efeito, como observou a advogada-geral, em substância, no n.º 57 das suas conclusões, não resulta da definição de «vale» enunciada no artigo 30.º A, ponto 1, da Diretiva IVA que a duração da validade do cartão em questão ou a possibilidade de beneficiar da totalidade dos serviços que aí são propostos sejam elementos pertinentes para efeitos da qualificação do referido cartão como «vale», na aceção desta disposição.
- 25 Além disso, contrariamente ao que o Governo italiano sustenta nas suas observações escritas, a emissão de um instrumento como o cartão em causa no processo principal não pode ser qualificada de «prestação de serviço única», tendo em conta a diversidade dos serviços propostos e dos operadores económicos terceiros que intervêm na qualidade de prestadores.
- 26 Tal qualificação seria, aliás, contrária ao objetivo que foi expresso no considerando 5 da Diretiva 2016/1065, pois levaria a impor uma taxa de tributação única a serviços como os transportes ou as entradas de museus, que estão sujeitos a taxas de IVA diferentes ou que estão isentos desse imposto. Tal qualificação poderia também conduzir a uma dupla tributação dos serviços em questão, quando a Diretiva 2016/1065 tinha designadamente por objetivo evitá-la, como resulta do considerando 2 desta última.
- 27 Nestas condições, e sob reserva da verificação mencionada no n.º 22 do presente acórdão, afigura-se possível qualificar o cartão em causa no processo principal de «vale», na aceção do artigo 30.º A, ponto 1, da Diretiva IVA.
- 28 Em segundo lugar, quanto à qualificação do cartão em causa no processo principal de «vale de finalidade múltipla», na aceção do artigo 30.º A, ponto 3, da Diretiva IVA, há que salientar que este conceito reveste alcance residual. Com efeito, todos os vales que não sejam vales de finalidade única constituem «vales de finalidade múltipla», em conformidade com esta disposição. Por conseguinte, há que começar por verificar se o referido cartão é abrangido pelo conceito de «vale de finalidade única», referido no artigo 30.º A, ponto 2, da Diretiva IVA.
- 29 Em conformidade com esta última disposição, um «vale de finalidade única» é definido como um vale para o qual o lugar da entrega dos bens ou da prestação dos serviços à qual esse vale se refere e o IVA devido sobre esses bens ou serviços são conhecidos no momento da sua emissão.
- 30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o cartão em causa no processo principal permite o acesso a diversas prestações de serviços, que estão sujeitas a taxas de IVA diferentes ou estão isentas, e que é impossível prever antecipadamente quais as prestações que serão escolhidas pelo titular desse cartão.
- 31 Neste caso, impõe-se concluir que o IVA devido sobre os serviços obtidos pelo titular do cartão em causa não é conhecido no momento da sua emissão, o que exclui a sua qualificação como «vale de finalidade única», na aceção do artigo 30.º A, ponto 2, da Diretiva IVA. Por conseguinte, como a advogada-geral salientou no n.º 66 das suas conclusões, uma vez que, sob reserva da verificação mencionada no n.º 22 do presente acórdão, esse cartão pode constituir um

«vale», deve ser qualificado de «vale», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 3, desta diretiva. O seu tratamento fiscal deverá ser estabelecido à luz do artigo 30.ºB, n.º 2, bem como do artigo 73.ºA da referida diretiva.

32 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 30.ºA da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um instrumento que confere ao seu titular o direito de beneficiar de diversos serviços num dado local, durante um período limitado e até um certo montante, pode constituir um «vale», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 1, desta diretiva, mesmo que, devido ao período de validade limitado desse instrumento, um consumidor médio não possa beneficiar da totalidade dos serviços propostos. O referido instrumento constitui um «vale de finalidade múltipla», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 3, da referida diretiva, uma vez que o IVA devido sobre esses serviços não é conhecido no momento da emissão deste.

Quanto às despesas

33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 30.ºA 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 26 de junho de 2016, deve ser interpretado no sentido de que um instrumento que confere ao seu titular o direito de beneficiar de diversos serviços num dado local, durante um período limitado e até um certo montante, pode constituir um «vale», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 1, desta diretiva, mesmo que, devido ao período de validade limitado desse instrumento, um consumidor médio não possa beneficiar da totalidade dos serviços propostos. O referido instrumento constitui um «vale de finalidade múltipla», na aceção do artigo 30.ºA, ponto 3, da referida diretiva, uma vez que o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre esses serviços não é conhecido no momento da emissão deste.

Assinaturas

* Língua do processo: sueco.