

Processo C-68/23**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

8 de fevereiro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

3 de novembro de 2022

Demandante e recorrente em «Revision»:

M-GbR

Demandado e recorrido em «Revision»:

Finanzamt O (Serviço de Finanças O)

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112 – Artigos 30.º-A e 30.º-B – Distinção entre vales de finalidade única e vales de finalidade múltipla – Tratamento fiscal de cartões pré-pagos ou dos códigos de vales para a aquisição de conteúdos digitais

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

São submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 30.º-A e do artigo 30.º-B da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na versão de 27 de junho de 2016 (a seguir: «Diretiva IVA»):

- 1) Existe um vale de finalidade única na aceção do artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA, quando
 - o lugar da prestação de serviços, a que o vale diz respeito, é conhecido, na medida em que esses serviços devem ser prestados a consumidores finais no território de um Estado-Membro,
 - mas a ficção do artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro período do primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, segundo a qual a cessão do vale entre sujeitos passivos para a prestação do serviço a que o vale diz respeito resulta igualmente numa prestação de serviços no território de outro Estado-Membro?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão (e estando em causa, portanto, no presente litígio, um vale de finalidade múltipla): o artigo 30.º-B, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, segundo o qual 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 da Diretiva IVA, considerando-se que cada cessão anterior desse vale de finalidade múltipla não está sujeita a IVA, opõe-se a uma obrigação fiscal estabelecida de outro modo (Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de maio de 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 2.º, 9.º, 30.º-A, 30.º-B, 44.º e 58.º

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

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «UStG»), em particular o § 3, n.ºs 13 a 15, o § 3a, n.ºs 2 e 5, e o § 27, n.º 23

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 As partes contestam se a cessão de cartões pré-pagos ou códigos de vales para a aquisição de conteúdos digitais, os chamados X-Cards, está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.
- 2 Durante o período de tributação de 2019 (ano controvertido), a demandante vendeu X-Cards através da sua loja online. O emissor dos X-Cards no ano

controvertido era Y, com sede no Reino Unido. Os códigos de vales permitiam ao adquirente carregar a sua conta de utilizador X com um determinado valor nominal em euros. Após o carregamento da conta, o titular da conta podia adquirir conteúdos digitais na X-Store de Y aos preços aí indicados.

- 3 Os X-Cards foram comercializados por Y com diferentes números de identificação de países através de diferentes intermediários. O identificador DE estava previsto para clientes com domicílio ou residência habitual na Alemanha e uma conta de utilizador X alemã.
- 4 No ano controvertido, a demandante adquiriu os X-Cards de dois fornecedores, que não tinham sede no Reino Unido nem na Alemanha, mas noutros Estados-Membros. Estes tinham previamente adquirido os X-Cards de Y. Nas suas declarações fiscais, a demandante não declarou a aquisição dos X-Cards aos fornecedores nem a sua cessão aos consumidores finais. Considerou que os X-Cards eram vales de valor ou vales de finalidade múltipla.
- 5 Em contrapartida, o Serviço de Finanças competente considerou que as operações da demandante com X-Cards eram tributáveis na Alemanha, uma vez que Y destinava os cartões com a identificação DE exclusivamente a consumidores finais com domicílio no território nacional e uma conta de utilizador alemã. O facto de Y ter comercializado os cartões enquanto vales de compras ou vales de finalidade única e de estes terem sido tratados como tal por todos os outros intervenientes na cadeia de serviços subsequente, aponta igualmente para a classificação dos cartões como vales de compras ou vales de finalidade única.
- 6 O Finanzgericht (Tribunal Tributário) negou provimento ao recurso interposto dessa decisão, tendo a demandante interposto recurso de «Revision» para o órgão jurisdicional de reenvio.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Quanto à primeira questão prejudicial

Considerações preliminares

- 7 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 (artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA). Entende-se por «vale de finalidade múltipla», um vale que não seja um vale de finalidade única (artigo 30.º-A, n.º 3, da Diretiva IVA).
- 8 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. Em contrapartida, a entrega material dos bens

ou a prestação efetiva dos serviços não é considerada uma operação independente (artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA). Inversamente, no caso de um vale de finalidade múltipla, apenas a entrega material dos bens ou a prestação efetiva dos serviços a que se refere está sujeita a IVA, com exclusão das cessões anteriores desse vale (artigo 30.º-B, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA).

- 9 Assim, quando, como no caso em apreço, o emissor de um vale (A) cede o vale em nome próprio a um sujeito passivo com sede noutro Estado-Membro (B), que, por sua vez, o cede em nome próprio a outra pessoa (C), tanto a cessão do vale de A a B como a sua cessão de B a C são consideradas prestações de serviços a que o vale diz respeito, de acordo com o artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, enquanto a prestação (subsequente) efetiva do serviço não é tributável.
- 10 É questionável quais as consequências do artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro período do primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, para o artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA. Para que exista um vale de finalidade única na aceção do artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA, o lugar da prestação de serviços a que o vale diz respeito deve ser conhecido. No entanto, no caso de uma cessão múltipla de vales, decorre do artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro período do primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, que o serviço a que o vale diz respeito é considerado como tendo sido prestado várias vezes.
- 11 Contudo, esta interpretação baseada na redação do artigo 30.º-B, n.º 1, primeiro período do primeiro parágrafo, da Diretiva IVA (primeira interpretação), levaria a uma redução considerável do âmbito de aplicação do vale de finalidade única no domínio da prestação de serviços. Com efeito, esse vale não existe quando diz respeito a uma prestação de serviços cujo lugar de prestação deva ser determinado com base no artigo 44.º da Diretiva IVA (v. n.ºs 14 e segs., *infra*).
- 12 No entanto, também seria concebível uma segunda interpretação. Por um lado, ao apreciar a questão de saber se o lugar da prestação de serviços é conhecido na aceção do artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA, poderia ser ignorada a ficção prevista no artigo 30.º, n.º 1, primeiro período do primeiro parágrafo, da Diretiva IVA. Nesse caso, uma eventual cessão do vale a um intermediário noutro Estado-Membro seria irrelevante para a aplicação do artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA. Por outro lado, poder-se-ia considerar se, no caso de um vale relativo a um serviço a prestar a um consumidor final, mesmo em caso de cessão entre dois sujeitos passivos, o lugar da prestação da cessão se situa no lugar do serviço a prestar ao consumidor final.

Aplicação das duas interpretações possíveis ao caso em apreço

- 13 Na medida em que, durante o ano controvertido, a demandante comercializava os vales incorporados nos X-Cards relativos a serviços prestados por via eletrónica na aceção do artigo 58.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, é questionável se se

tratava de vales de finalidade única cuja cessão é considerada uma prestação de serviços. Para este efeito, o lugar das prestações de serviços a que o vale diz respeito e o imposto devido sobre essas operações devem ser conhecidos no momento da emissão do vale (artigo 30.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA).

- 14 É questionável a que se refere a exigência de o lugar da prestação dever ser conhecido. Se estiver apenas relacionada com a venda de um vale (sob a forma de X-Cards) a consumidores finais, trata-se de um vale de finalidade única. Com efeito, o lugar da prestação de serviços por via eletrónica a que o vale diz respeito não será determinado no momento do seu resgate em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva IVA, na medida em que, mesmo que a pessoa que resgata o vale seja um sujeito passivo na aceção dos artigos 2.º e 9.º da Diretiva IVA, não agirá nessa qualidade na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA, uma vez que obterá o serviço prestado por via eletrónica por Y para fins privados (v., neste sentido, Acórdão de 17 de março de 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, n.ºs 39 e 40). Por conseguinte, o lugar da prestação no momento do resgate deve ser determinado com base no artigo 58.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, e considera-se conhecido, uma vez que as condições de utilização dos X-Cards só autorizam um resgate por consumidores finais residentes na Alemanha.
- 15 Assim, se os X-Cards fossem vales de finalidade única, Y, enquanto emissor dos vales, na medida em que os cede a título oneroso aos distribuidores, ter-lhes-ia prestado um serviço por via eletrónica a título oneroso na Alemanha. Do mesmo modo, qualquer outra cessão (do fornecedor à demandante e da demandante aos seus clientes) seria um serviço prestado por via eletrónica na Alemanha.
- 16 Se, pelo contrário, a exigência de que o lugar da prestação deve ser conhecido também se aplicar à venda de um vale entre empresas, é questionável se se trata de um vale de finalidade única. No caso das cessões de Y aos fornecedores e dos fornecedores à demandante, cada uma das quais deve ser considerada separadamente, tanto os fornecedores como a demandante teriam agido «nessa qualidade» na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA ao adquirirem os X-Cards, uma vez que não adquiriram os X-Cards para os resgatar para fins privados próprios, mas para os revenderem no âmbito da sua atividade económica. Se o artigo 44.º da Diretiva IVA se aplicasse às operações de cessão de Y aos fornecedores e dos fornecedores à demandante, o lugar de prestação no caso da cessão de Y aos fornecedores não seria na Alemanha, mas no caso da cessão dos fornecedores à demandante seria na Alemanha. O lugar de prestação não seria então conhecido no momento da emissão do vale por Y.
- 17 O terceiro considerando do preâmbulo da Diretiva 2016/1065 poderia militar a favor de uma resposta afirmativa à primeira questão prejudicial. Este considerando dispõe o seguinte: «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 fornecidos entre Estados-Membros. Para esse efeito, é essencial instituir regras que clarifiquem o tratamento em sede de IVA dos vales.» Este objetivo não seria alcançado se a cessão de um mesmo vale implicasse consequências jurídicas diferentes consoante o vale fosse comercializado exclusivamente por intermediários na Alemanha, por intermediários com sede no resto do território da União ou diretamente a consumidores finais residentes na Alemanha, sem recurso a intermediários.

- 18 Seguindo a primeira interpretação (v. n.º 11, *supra*), a demandante não cedeu vales de finalidade única. De acordo com o artigo 44.º da Diretiva IVA, X cedeu os vales no local de destino aos fornecedores no respetivo Estado-Membro à taxa de imposto aí aplicável, enquanto as cessões dos fornecedores à demandante foram efetuadas, em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva IVA, no local da sede da demandante na Alemanha, aplicando-se o mesmo às cessões da demandante aos seus clientes. Assim, não estaria preenchida a exigência de que se deve conhecer o lugar da prestação dos serviços a que o vale diz respeito e o IVA devido sobre esses serviços.
- 19 Em contrapartida, de acordo com a segunda interpretação (v. n.º 12, *supra*), trata-se de vales de finalidade única.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 20 Em caso de resposta negativa à primeira questão prejudicial, trata-se de um vale de finalidade múltipla (artigo 30.º-A, n.º 3, da Diretiva do IVA). Neste caso, 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, considerando-se que cada cessão anterior desse vale de finalidade múltipla não está sujeita a IVA (artigo 30.º-B, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA).
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, os X-Cards aqui em apreço não devem ser tratados de maneira diferente dos cartões telefónicos que foram objeto do Acórdão de 3 de maio de 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Segundo o n.º 43 desse acórdão, um operador de telefonia que propõe serviços de telecomunicações que consistem em vender a um distribuidor cartões telefónicos que contêm todas as informações necessárias para fazer chamadas telefónicas internacionais através da infraestrutura posta à disposição pelo referido operador e que são revendidos pelo distribuidor, em seu nome e por sua própria conta, a utilizadores finais, quer diretamente quer por intermédio de outros sujeitos passivos, como grossistas e retalhistas, fornece ao distribuidor uma prestação de serviços de telecomunicações a título oneroso. Assim, segundo o n.º 42 do Acórdão Lebara, tanto a venda inicial de um cartão telefónico como a sua revenda subsequente são operações tributáveis.
- 22 Nesta base, a cessão dos X-Cards pela demandante aos seus clientes deve ser tributada a nível da demandante como prestação de serviços por via eletrónica. Parece questionável para o órgão jurisdicional de reenvio que tal deva ser

entendido de outro modo no contexto das disposições constantes dos artigos 30.º-A e 30.º-B da Diretiva IVA, embora estas disposições visem uma antecipação da tributação. Do ponto de vista do órgão jurisdicional de reenvio, não é clara a relação entre o último período do artigo 30.º-B, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, e a posição do Tribunal de Justiça no Acórdão Lebara.

- 23 Além disso, a demandante poderia, através da intermediação de vales de finalidade múltipla, ter prestado serviços de distribuição ou de promoção na aceção do artigo 30.º-B, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, que estão sujeitos a IVA, de modo que a contraprestação da demandante pela cessão dos vales pelos seus fornecedores poderia consistir não apenas num pagamento mas também nessa prestação de serviços (operação equiparável a uma troca, v. Acórdão de 26 de setembro de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599).

DOCUMENTO DE TRABALHO