

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 16º.
- Assunto: Desconto - Vales-bónus na compra de artigos - Cartão de fidelização de clientes.
- Processo: nº 544, por despacho de 2010-04-01, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- 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 - A Requerente solicita informação vinculativa urgente sobre a utilização de vales-bónus de desconto na compra de artigos nas suas lojas, pelos clientes portadores de cartão (cartão de fidelização de clientes).

Descrição dos factos

2 - De conformidade com o registo de contribuintes o sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, desde 1986.01.01, pelas actividades de Comércio a Retalho para Adultos, em Estabelecimentos Especializados e Comércio a Retalho para Bebés, em Estabelecimentos Especializados, CAE's 47711 e 47712, respectivamente, vem expor e requerer o seguinte:

2.1 - Na compra de artigos nas suas Lojas, os clientes com cartão (cartão de fidelização) acumulam pontos, que dão lugar à emissão de vales-bónus de desconto, no valor de € 10,00, para serem utilizados em compras efectuadas até determinada data. Estes vales-bónus de desconto não são acumuláveis;

2.2 - A factura emitida, pelo sistema informático, evidencia o desconto e regista como sub-total o valor da peça, IVA incluído, deduzido do valor do vale-bónus, ou seja o valor a pagar pelo cliente, conforme documentos que anexa;

3 - Desde 29.09.2004 até à presente data, tem considerado como valor tributável da operação o preço da peça vendida, não descontado do vale-bónus. Assim, liquida IVA sobre o preço marcado sem ter em conta o valor que não é pago pelo cliente, mediante apresentação do respectivo vale-bónus.

Proposta de enquadramento tributário

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

acima descrita:

4.1 - "O valor tributável em IVA nas transacções internas encontra-se regulado no artigo 16º do Código do IVA. Segundo o nº 1 do artigo 16º do Código do IVA (CIVA), corresponde ao valor tributável "(...) o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro". No entanto, o nº 6, alínea b) do artigo 16º exclui do valor tributável "Os descontos, abatimentos e bónus concedidos";

4.2 - "A dificuldade de saber se um vale-bónus é ou não excluído do valor tributável, é uma questão, que tem a ver com as dificuldades que os serviços assumem de qualificarem certas práticas da vida empresarial (vales, vouchers, cartões de desconto, cartões de pagamento, etc.) como descontos, o que explica a existência de alguma doutrina administrativa sobre esta questão";

4.3 - "O Ofício-Circulado do Director de Serviços do IVA, de 13/03/1986 e um Despacho do Subdirector-Geral, de 17/08/1992, que vão no sentido que ora se defende, assente na ideia de que o IVA, sendo um imposto sobre o consumo, deve incidir efectivamente sobre a despesa suportada pelo consumidor para fazer a compra, [...]";

4.4 - "Esta questão encontra-se espelhada na previsão legal do artigo 16º, nº 6, alínea b) do CIVA, mas parece levantar algumas questões de aplicação prática";

4.5 - "Com efeito e de acordo com o Relatório do Grupo constituído pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal Português, de 3 de Outubro de 2009 "aguarda-se pela apresentação de uma proposta de directiva por parte da Comissão, onde se defina o momento da exigibilidade das operações, o respectivo valor tributável (...). Enquanto isso, os serviços deverão procurar adequar as suas interpretações à jurisprudência comunitária";

4.6 - "Tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), parece correcta a seguinte interpretação: No caso da Exponente quando no acto da venda de um produto aceita que o consumidor final pague o preço de venda, deduzido do montante do vale-bónus emitido por aquela, o valor nominal desse vale não deve ser integrado na matéria tributável para efeitos de liquidação do IVA";

4.7 - "Com efeito, o TJCE já se pronunciou sobre uma situação idêntica à que ora se descreve, tendo concluído que "O nº 3 do artigo 11º, parte A, da sexta Directiva 77/388, relativo ao que não deve ser incluído no interior do país, na matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a expressão, que consta da alínea b), "os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ... no momento em que a operação se realiza" se aplica à diferença entre o preço de venda normal a retalho dos artigos fornecidos e a quantia em dinheiro efectivamente recebida pelo retalhista por esses artigos, quando este aceita do cliente um cupão que lhe foi dado pelo retalhista aquando de uma compra anterior efectuada ao preço de venda normal a retalho";

4.8 - "Assim, entende a Exponente que só deve liquidar IVA sobre o montante efectivamente recebido do cliente, ou seja, sobre o montante da

venda deduzido do montante do vale-bónus, de acordo com o disposto no n.º 6, alínea b) do artigo 16.º do CIVA, interpretado em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 11.º, parte A, da sexta Directiva 77/388".

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

5 - Decorre do que antecede, que a Requerente com o objectivo de fidelizar os seus clientes adoptou a modalidade: cartão de cliente, onde são registados pontos, no momento das compras, em função da quantidade adquirida, sendo emitido o vale-bónus quando atingido o plafond estabelecido, para ser descontado em compras subsequentes, mas apenas dentro dos prazos previamente estipulados.

6 - A questão colocada pretende em substância saber se a dedução do vale-bónus, se subsume na noção de desconto prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA e, por consequência, se o respectivo montante deve ser expurgado do valor tributável das vendas efectuadas.

Considerações genéricas

7 - 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.

8 - São sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, com carácter habitual ou ocasional, realizam uma ou várias operações no âmbito de uma actividade económica, nos termos do artigo 2.º do CIVA.

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

10 - 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 mesmo 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.

11 - 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 prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo.

12 - 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.

13 - O mecanismo de dedução está concebido para evitar o efeito cumulativo

nas situações em que o imposto já liquidado relativamente a bens e/ou serviços utilizados na produção de bens e/ou serviços transmitidos seja de novo liquidado. Com o seu funcionamento origina-se uma cadeia de operações, na qual o montante líquido devido em cada operação é uma proporção determinada do valor acrescentado nessa fase. Finalizada essa cadeia, o montante total liquidado será a respectiva proporção do preço final.

14 - Os sujeitos passivos são devedores do imposto na medida em que devem facturar o IVA aos seus clientes, mas devido ao sistema de deduções, não suportam eles próprios, em princípio, o encargo com o imposto, apenas o consumidor final no termo da cadeia de distribuição suporta, de facto, esse encargo.

Considerações específicas

15 - Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, sujeito a determinadas excepções, *"o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro"*.

16 - O conceito de "valor tributável" expresso nesta disposição legal corresponde basicamente à noção de contraprestação do artigo 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembroⁱⁱ. Segundo este normativo a tributação faz-se tendo em conta o valor real da operação, tal como requer o imposto sobre o consumo.

17 - A excepção que releva no presente processo é a consignada na alínea b) do n.º 6 deste preceito legal a qual determina que o valor tributável não inclui "os descontos, abatimentos e bónus concedidos".

18 - Os termos "descontos" e "abatimentos" contidos neste preceito legal não foram definidos na Sexta Directiva nem estão definidos na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006ⁱⁱⁱ. Porém, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) entendeu que devem ser interpretados no sentido de que a concessão de um desconto ou de um abatimento de preço pressupõe a entrega de um bem a título oneroso. Com efeito, os próprios termos "desconto" e "abatimento" fazem referência a uma redução parcial do preço total acordado. Em contrapartida, quando a redução representa 100% do preço, está-se, na realidade, perante uma entrega a título gratuito (acórdão de 27 de Abril de 1999, Kwait Petroleum (GB) Ltd, C-48/97).

19 - A apreciação dos descontos para efeitos do cálculo de IVA, independente da forma como se materializam, segundo jurisprudência comunitária: i) depende das suas características jurídicas e económicas e; ii) o valor tributável do operador que os aceita não pode ser inferior à quantia em dinheiro que efectivamente recebe pelo seu fornecimento (acórdãos de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, e de 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors, C-288/94).

20 - Para uma abordagem objectiva da presente matéria importa clarificar as características económicas dos vales de desconto e vale-bónus, que sobrelevam na sua qualificação como meio de pagamento ou redução parcial do preço, ou seja, se devem ser incluídos ou excluídos do valor tributável da operação, reportando-nos sempre, ao momento em que são recebidos pelo

retalhista, no acto do pagamento da compra.

21 - O "vale de desconto" é, segundo jurisprudência comunitária, caracterizado pelas premissas a saber:

- i) o fornecedor originário é um "fabricante" que garante a emissão dum vale de desconto reembolsável pelo valor "nominal" e que constitui encargo do fabricante em benefício do retalhista;
- ii) o vale é distribuído a potenciais consumidores no decurso duma campanha de promoção de vendas, pode ser aceite pelo retalhista quando um consumidor lhe compra determinados produtos;
- iii) o fabricante vendeu esses mesmos produtos ao "preço do fornecedor original" directamente ao retalhista ou a um grossista, e
- iv) o retalhista aceita o vale na venda desses produtos ao consumidor e apresenta-o ao fabricante que lhe paga o respectivo valor nominal (acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, Ltd, C- 317/94).

22 - O seu enquadramento no âmbito do conceito de contrapartida previsto no artigo 11º, A, nº 1, alínea a) e C, nº 1 da Sexta Directiva^{iv}, já mereceu atenção do TJCE, o qual no acórdão de 16 de Janeiro de 2003, de Yorkshire Co-operatives, Ltd, C-398/99, concluiu que:

- i) "no que respeita ao fornecimento efectuado pelo retalhista beneficiário do reembolso, o facto de uma fracção da contrapartida recebida por este fornecimento não ter sido paga materialmente pelo próprio consumidor final, antes tendo sido colocada à disposição do retalhista, por conta do consumidor final, por um terceiro, estranho a esta operação, é irrelevante para efeitos da determinação da matéria colectável deste retalhista";
- ii) "quando um fabricante organiza uma operação de promoção através de vales de descontos, cujo montante nominal é por ele reembolsado aos retalhistas que os aceitaram, a contrapartida subjectiva, na acepção do artigo 11º, A, nº1, alínea a) da Sexta Directiva, recebida pelo retalhista é composta pela totalidade do preço da mercadoria, tendo este sido pago em parte pelo consumidor final e em parte pelo fabricante. Com efeito, os vales materializam, para o retalhista, o direito a receber do fabricante um reembolso correspondente à redução feita ao referido consumidor. De onde decorre que a quantia representada pelo valor nominal destes vales constitui, para o retalhista, um elemento do activo que é realizado no momento do seu reembolso e que estes devem ser tratados, na medida deste valor, como meios de pagamento";
- iii) "a matéria colectável do retalhista relativa à venda ao consumidor final corresponde à totalidade do preço de retalho, ou seja, ao preço pago pelo consumidor final acrescido do montante reembolsado ao retalhista pelo fabricante";
- iv) "o artigo 11º, A, nº 1, alínea a), e C, nº1 da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um retalhista aceita, no acto da venda de um produto, que o consumidor final pague o preço de venda em parte em dinheiro e em parte por meio de um vale de desconto emitido pelo fabricante desse produto e este reembolsa o retalhista do montante indicado no referido vale, o valor nominal desse vale deve ser integrado na matéria colectável desse retalhista".

23 - Refira-se, a este propósito, que esta posição tem sido sucessivamente confirmada, pois, as conclusões infirmadas no acórdão, de 15 de Outubro de 2002, Processo C-427/98, apontam no mesmo sentido, já que foram as conclusões deste acórdão que sustentaram as do Tribunal de Justiça no processo citado no ponto anterior.

24 - No que concerne ao vale-bónus e socorrendo-nos, de novo, da jurisprudência comunitária, nomeadamente, do acórdão de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, o qual se refere a cupões de desconto que eram entregues gratuitamente por uma empresa aos seus clientes pela compra de certos artigos e que se inseriam numa promoção, cujo custo ela própria suportava, o TJCE considerou que inserindo-se esta redução de preço nos "descontos e abatimentos concedidos ao adquirente", na acepção do artigo 11º, A, nº 3, alínea b) da Sexta Directiva^v, o valor nominal dos cupões não devia ser incluído na matéria colectável desta sociedade.

25 - Decorre do anteriormente exposto, que consoante as características específicas do suporte em que se materializa o desconto, isto é, vale/cupão de desconto, constitui para o retalhista:

i) um elemento do activo que é realizado no momento do seu reembolso e que deve ser tratado, na medida deste valor, como meio de pagamento ou,

ii) um desconto nos termos da alínea b) do nº 3 do artigo 11º, A da Sexta Directiva⁵, respectivamente.

26 - Reportando-nos, ao caso em apreço, e de acordo com a informação disponível no processo, constata-se que o vale-bónus:

i) é emitido pela Requerente/retalhista, constituindo seu encargo em benefício do cliente;

ii) é atribuído aos clientes portadores de cartão, sendo aceite pela Requerente, quando o cliente/consumidor final efectivar compras em qualquer das suas lojas, no prazo estabelecido.

27 - Portanto, o vale-bónus traduz-se na redução do preço marcado no(s) artigo(s) a pagar pelo cliente no momento da aquisição, assumindo a Requerente/retalhista os encargos inerentes, pelo que, no âmbito da jurisprudência comunitária o valor nominal, ou seja, € 10,00, não deve ser incluído no valor tributável da operação. Também, nesta situação se verifica a condição: o valor da contraprestação obtida pela Requerente não é inferior à quantia em dinheiro que efectivamente recebe pelo fornecimento/venda do(s) artigo(s).

28 - Assim sendo, o vale-bónus configura um desconto, nos termos da alínea b) do nº 6 do artigo 16º do CIVA e, por consequência, o referido montante, deve ser excluído do valor tributável dos artigos vendidos, aquando da sua utilização.

29 - Por último, refira-se que no enquadramento adoptado pela Requerente, conforme referido na petição apresentada, o vale-bónus tem sido tratado como um meio de pagamento, ou seja, como um desconto reembolsável. Na prática, assume-se como consumidor final, quando no circuito do imposto é retalhista, procedimento que contraria o princípio de base, segundo o qual o IVA tem como objectivo onerar o consumidor final.

CONCLUSÃO

30 - Face ao que antecede, temos que:

- O vale-bónus configura um desconto, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA e, por consequência, o referido montante, deve ser excluído do valor tributável dos artigos vendidos, aquando da sua utilização.

ⁱ Artigo 68.º da 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

ⁱⁱ Artigo 73.º - Entregas de bens e prestações de serviços Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável 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 directamente relacionadas com o preço de tais operações.

ⁱⁱⁱ Directiva que reformulou a Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (Sexta Directiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

^{iv} Artigo 11.º, A, n.º1, alínea a) da Sexta Directiva - actualmente artigo 73.º da Directiva 2006/112/CE; Artigo 11.º, C, n.º 1 - actualmente artigo 90.º da Directiva 2006/112/CE.

^v Artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b) - actualmente artigo 79.º, alínea b) da Directiva 2006/112/CE.