

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 7.º e 8.º do CIVA; DL n.º 221/85, de 3/07
- Assunto: Agência de viagens. Localização de operações.
- Processo: nº 1810, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-03-28.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....A... **VIAGENS E TURISMO**», presta-se a seguinte informação.

### I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1 - A Requerente, exercendo a actividade de prestação de serviços na área de coordenação e apoio às sociedades do grupo societário ao qual pertence, apresentou nos termos do art. 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), um pedido de informação vinculativa, com carácter de urgência, solicitando o enquadramento em sede de IVA das situações decorrentes do recente processo de vendas implementado no grupo.

2 - O novo sistema de vendas funciona da seguinte forma:

i) A sociedade « ....A... **VIAGENS E TURISMO**» (doravante «**A**»), pertencente ao mesmo grupo económico, efectua através das suas agências localizadas no Continente e Regiões Autónomas, a venda exclusiva de vouchers pelo seu valor nominal de €50,00 (sendo em alguns casos concedido um desconto de €5,00), os quais poderão ser utilizados como meio de pagamento de serviços de alojamento em Unidades Hoteleiras, da propriedade ou sob a gestão do grupo **LLL**, em Portugal Continental e nas Regiões Autónomas (doravante designadas por "**Hotéis**");

ii) Para a sua utilização a «**A**» procede à marcação e reserva dos serviços de alojamento, informando os "**Hotéis**" que o pagamento será realizado pelo cliente mediante a entrega de voucher(s), sendo pelos mesmos emitida uma factura à «**A**», no montante de € 45,00 por voucher utilizado, no momento do check-out do cliente;

iii) Por sua vez, a «**A**» emite um documento de suporte ao cliente pelo montante de € 50,00 por voucher utilizado, deduzindo o montante pago na respectiva entrega (€ 50,00), sendo assim nulo o valor daquele documento;

iv) Para além da diferença entre o valor de venda do voucher (€50,00) e o montante facturado pelo Hotel (€45,00), a «**A**» recebe da Requerente uma comissão administrativa pela gestão do sistema de vouchers, no montante de €2,50 por cada voucher vendido, bem como uma comissão de venda de valor unitário igual, nos casos em que tenha procedido directamente à sua promoção;

v) A Requerente recebe da «**A**» uma comissão que se destina:

"(i) a compensar o trabalho de promoção e comercialização da Requerente; e

(ii) os gastos relativos à produção dos vouchers, designadamente design e impressão, suportados pela Requerente no âmbito dos contratos de prestação de serviços de suporte que celebrou com os Hotéis";

vi) "Estas comissões terão duas componentes:

(i) a primeira, uma componente fixa, num montante equivalente €5 por cada voucher vendido pela «A»; e

(ii) a segunda, uma componente variável, num montante equivalente ao produto da venda dos vouchers vendidos e não redimidos, deduzido da comissão que a «A» poderá eventualmente ter pago pela comercialização dos vouchers".

**3** - Nas circunstâncias descritas, pretende a Requerente, em substância, o enquadramento em sede de IVA das seguintes operações:

a) Entrega de vouchers aos clientes pela «A»;

b) Serviços de Alojamento facturados pelos "Hotéis" à «A» .... e pela «A» aos Clientes;

c) Comissões facturadas pela «A» à Requerente e pela Requerente à «A».

## II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO

**4** - Sobre tais factos apresentou a Requerente, de acordo com o preceituado no n.º 2 do art. 68.º da LGT, a proposta de enquadramento tributário, pretendendo saber se a mesma se afigura correcta face às normas gerais previstas no Código do IVA e respectiva legislação complementar.

### A) Entrega do Voucher ao Cliente pela «A».

**5** - Considera a Requerente, que a entrega do voucher pela «A» ao cliente não constitui uma operação sujeita a IVA, na medida em que a exigibilidade do imposto, por força das regras previstas nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, apenas ocorre durante ou após o facto gerador.

**6** - Acresce que no momento da sua entrega "é apenas conhecido que o mesmo se destina a pagar um serviço de alojamento a realizar no futuro, não se conhecendo, contudo, todos os elementos necessários à determinação do imposto devido, nomeadamente a taxa de IVA a aplicar".

**7** - Por último, sustenta que no mesmo sentido foi decidido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no processo C-419/02, de 21.02.06, como se passa a transcrever: "Para que em tal situação o imposto se possa tornar exigível, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega ou da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular (...) que, no momento do pagamento por conta, os bens ou serviços sejam especificamente identificados".

B) Serviços de Alojamento facturados pela «A» ao CLIENTE.

**8** - No respeitante à facturação dos serviços de alojamento pela «A» ao cliente, considera a Requerente, tratar-se de uma operação abrangida pelo Regime Especial do IVA das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos, previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro), estando assim sujeita às regras específicas desse regime.

**9** - Nessa conformidade, alega que o facto gerador do imposto apenas ocorre no momento em que a «A» procede à emissão do documento de suporte, exigido na alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA, com a indicação de que o mesmo inclui IVA calculado nos termos do Regime de IVA aplicável às Agências de Viagens, já que no momento da entrega do voucher, altura em que é efectuada a marcação e reserva dos serviços de alojamento, existe a incerteza da sua realização.

**10** - Acresce que "o montante da contraprestação devida pelo cliente a considerar no cálculo da margem prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 221/85, corresponde apenas ao valor efectivo de venda do voucher (não ao seu valor facial). Esta posição foi confirmada pelo TJUE a propósito da definição da matéria colectável da venda de vales (processo C-288/94, de 24.10.1996)".

**11** - Igualmente considera, que uma vez que a «A» possui balcões no território do Continente e na Região Autónoma, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 18.º e nas regras de localização previstas no art. 6.º do CIVA, será aplicável a taxa normal em vigor no local onde se situe o balcão que tiver procedido à venda do voucher resgatado.

C) Serviços de Alojamento facturados pelos "Hotéis" à «A».

**12** - Entende a Requerente, que a aquisição dos serviços de alojamento pela «A» às Unidades Hoteleiras constitui uma operação sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do CIVA, tributada à taxa reduzida por inclusão na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, aplicável no Continente ou na Região Autónoma, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 18.º e nas regras de localização previstas no art. 6.º, ambos do CIVA.

D) - Comissões facturadas pela «A» à Requerente.

**13** - Sustenta a Requerente, que conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 1.º, n.º 3 do art. 18.º e art. 6.º, todos do CIVA, as comissões que lhes são facturadas pela «A» encontram-se sujeitas a IVA à taxa normal em vigor no local da sede do adquirente, ou seja na Região Autónoma.

**14** - Conclui que, tratando-se de comissões afectas aos serviços realizados no âmbito de contratos de prestação de serviços celebrados entre a Requerente e os "Hotéis", sujeitos a IVA, conferem as mesmas direito à dedução do imposto suportado, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

E)- Comissões facturadas pela Requerente à «A» .....

**15** - Igualmente defende que as comissões facturadas pela Requerente à «A», em ambas as suas componentes (fixa e variável) são operações sujeitas a IVA à taxa normal em vigor no local da sede do adquirente, ou seja em Portugal Continental de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 18.º e art. 6.º, ambos do CIVA.

**16** - Acresce que na esfera da «A», conferem direito à dedução do imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA, uma vez que se encontram afectos a operações tributáveis e cuja dedutibilidade não se encontra excluída no n.º 1 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85.

### III ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DAS QUESTÕES COLOCADAS

A) Entrega dos Vouchers aos Clientes pela «A».

**17** - De acordo com o previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a IVA as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

**18** - O conceito de prestação de serviços na acepção do n.º 1 do art. 4.º do referido Código, abrange as operações efectuadas, a título oneroso, que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.

**19** - Considerando que a entrega do voucher ao cliente configura o direito à utilização futura de um serviço de alojamento, constitui uma prestação de serviços, uma vez que o seu conceito assume carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

**20** - Assim, em concordância com as citadas disposições legais, a entrega dos vouchers aos clientes, a título oneroso, pela «A» enquanto sujeito passivo de imposto, constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA no território nacional.

**21** - Nos termos do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro), as operações efectuadas pelas agências de viagens, nas quais actuem em nome próprio perante os clientes e recorram para a sua realização a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, encontram-se abrangidas pelo Regime do IVA nas Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos.

**22** - Assim, considerando que nas operações em apreço a «A»:

- i) actua em nome próprio perante os clientes;
- ii) recorre para a sua realização à transmissão de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros; e
- iii) possui a sua sede no território nacional, verificam-se os requisitos de aplicabilidade aí exigidos, pelo que se enquadram no conceito de viagem organizada ou "pacote turístico", estando sujeitas às regras específicas desse Regime, sendo, de acordo com o n.º 2 do citado artigo, consideradas como uma única prestação de serviços.

**23** - O nascimento da obrigação tributária ocorre, segundo o previsto no art. 2.º desse diploma, no acto do pagamento integral da respectiva contraprestação, ou no momento em que é efectuada a primeira prestação de serviços ao cliente (marcação e reserva), consoante o que se verificar primeiro.

**24** - Atendendo a que o cliente efectua o pagamento integral do serviço de alojamento no acto da entrega do voucher, o qual antecede a primeira prestação de serviços efectuada ao cliente, o imposto é devido e torna-se exigível nesse momento, devendo consequentemente a «A», nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA, proceder à emissão de uma factura ou documento equivalente com liquidação de IVA à taxa normal, devendo constar do documento a referência - Regime da Margem de Lucro - Agências de Viagens.

**25** - Tendo em conta que a «A» procede à venda dos vouchers através das suas agências situadas, quer no Continente, quer na Região Autónoma, a taxa aplicável é, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do art. 18.º do CIVA, a que corresponder ao local a partir do qual os serviços são prestados. Para estes efeitos, deverá ter-se em consideração o conceito de estabelecimento estável constante do Ofício - Circulado n.º 30114, de 2009.11.25, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gabinete do Subdirector-Geral.

**26** - Nos termos do disposto no art. 3.º desse diploma, o valor tributável corresponde ao montante da margem bruta, calculada pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA.

**27** - De onde resulta que o valor da contraprestação devida pelo cliente a considerar para efeitos do cálculo da margem, é o efectivamente recebido do cliente no acto da entrega do voucher, ou seja de €50,00 se tiver sido vendido pelo seu valor facial ou de €45,00, nos casos em que for efectuado o desconto de €5,00.

**28** - Esta interpretação decorre também do art. 308.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como dos princípios consignados na jurisprudência comunitária, como é o caso, por exemplo, do acórdão, de 24.10.1996, processo C-288/94, invocado pela Requerente no presente pedido de informação vinculativa<sup>1</sup>

B) Serviços de Alojamento facturados pela «A» ao Cliente.

**29** - Tendo em conta que os serviços de alojamento são objecto de tributação, em sede de IVA, no momento da entrega do voucher ao cliente, ou seja no acto do seu pagamento integral, conforme determina o art. 2.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho, deverá a «A», no "documento de suporte" que pretende enviar aos clientes subseqüentemente à facturação

<sup>1</sup> Veja-se ainda os Acórdãos do TJUE, de 24.10.1996, Processo C-317/94 e, de 19.06.2003, Processo C-149/01.

que lhe é emitida pelos "Hotéis", fazer referência ao motivo, número e data da factura ou documento equivalente em que ocorreu a liquidação do imposto.

C) Serviços de Alojamento facturados pelos "Hotéis" à «A».

**30** - A aquisição dos serviços de alojamento pela «A» às Unidades Hoteleiras constitui uma operação sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA, tributada à taxa reduzida, por inclusão na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, conforme a alínea a) do n.º 1 do art. 18.º deste Código.

D) Comissões facturadas pela «A» À Requerente

**31** - Em conformidade com o estabelecido no art. 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, estão sujeitas a IVA as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, sendo que a definição de sujeito passivo, para este efeito, encontra-se prevista no art. 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma.

**32** - Assim sendo, atendendo que, quer a Requerente, quer a «A», têm sede em território nacional, cabe ao prestador de serviços proceder à liquidação do imposto que se mostre devido.

**33** - Para efeitos de apuramento da taxa a aplicar às operações em causa deverá ter-se em consideração o que está estabelecido no art. 1.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto (Diploma que regulamenta a localização das operações e taxas de IVA nas Regiões Autónomas).

**34** - Assim, conforme estabelece a referida norma, para efeitos da taxa a aplicar, as operações tributáveis considerar-se-ão localizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do CIVA, com as devidas adaptações.

**35** - Estando em causa operações realizadas entre sujeitos passivos, ter-se-á que atender ao disposto na al. a) do n.º 6 do art. 6.º do Código do IVA, no qual se estabelece que são tributáveis as prestações de serviços efectuadas a "um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do art. 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador."

**36** - Nessa conformidade, as comissões facturadas pela «A» à Requerente, provenientes de uma comissão administrativa pela gestão do sistema de vouchers, bem como de uma comissão de venda quando esta tiver sido directamente promovida pela «A», são passíveis de IVA à taxa normal vigente na Região Autónoma, sede do adquirente, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.18.º do CIVA.

**37** - O imposto incluído nas referidas comissões é, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA, dedutível na esfera da Requerente, desde que sejam afectas a transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

E) Comissões Facturadas pela Requerente à «A».

**38** - Tendo em consideração o já referido nos pontos 30.º a 34.º da presente informação, as comissões facturadas pela Requerente à «A», que se destinam à compensação do trabalho de promoção e comercialização da Requerente e aos gastos inerentes à produção dos vouchers, seja na sua vertente fixa, seja na variável, são sujeitas a IVA à taxa normal, em vigor no território do Continente, sede da adquirente, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA.

**39** - Como já se referiu, nas operações abrangidas pelo Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos, o valor tributável é constituído pela margem bruta obtida pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA, e os custos suportados nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuados por terceiros, com IVA incluído, para benefício directo do cliente.

**40** - Atendendo à natureza das comissões em apreço, não devem as mesmas integrar o custo do pacote turístico, na medida em que não concorrem para benefício directo do cliente, pelo que o IVA nelas incluído é dedutível na esfera da adquirente, desde que se encontrem afectas a operações sujeitas a imposto e dele não isentas, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

**41** - Caso tais comissões pudessem integrar o custo do pacote turístico, não conferiam o direito à dedução do IVA nelas incluído, conforme o disposto no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho.

#### **IV CONCLUSÃO**

**42** - Em face das considerações antecedentes, entende-se que:

**a)** A entrega do voucher ao cliente pela «A», nas circunstâncias descritas, configura um direito à utilização futura de um serviço de alojamento, constituindo uma prestação de serviços na acepção do n.º 1 do art. 4.º do CIVA, dado que, pelo seu carácter residual, abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição;

**b)** Atendendo a que em tais operações a «A»:

i) actua em nome próprio perante os clientes;

ii) recorre para a sua realização à transmissão de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros; e

iii) possui a sua sede no território nacional, estão as mesmas abrangidas pelo Regime do IVA nas Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos, regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho, sendo, nos termos do n.º 2 do seu art. 1.º, consideradas como uma única prestação de serviços, sujeita a IVA à taxa normal;

**c)** O nascimento da obrigação tributária ocorre, em consonância com o art. 2.º desse diploma, no momento do pagamento integral da respectiva contraprestação, ou seja na entrega do voucher ao cliente, uma vez que esta antecede a primeira prestação de serviços efectuada ao cliente, devendo consequentemente a «A» proceder à emissão de factura ou

documento equivalente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA, com liquidação de IVA à taxa normal vigente no Continente ou Região Autónoma, consoante a localização da Agência que efectue a prestação de serviços, devendo constar do documento a referência - Regime da Margem de Lucro - Agência de Viagens;

**d)** O valor tributável corresponde, em conformidade com o art. 3.º do citado Decreto-Lei, ao montante da margem bruta, calculada pela diferença entre o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA e a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA, entendendo-se esta como o valor efectivamente recebido na entrega do voucher;

**e)** Assim, sendo a prestação de serviços de alojamento objecto de tributação, em sede de IVA, no momento da entrega do voucher ao cliente, deverá a «A» no "documento de suporte" que pretende enviar aos seus clientes após a facturação emitida pelos "Hotéis", fazer referência ao motivo, número e data da factura ou documento equivalente em que ocorreu a liquidação do IVA;

**f)** A aquisição dos serviços de alojamento pela «A» aos "Hotéis" constitui uma operação sujeita a IVA, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA, tributada à taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I, anexa ao Código do IVA;

**g)** As comissões facturadas pela «A» à Requerente, provenientes de uma comissão administrativa pela gestão do sistema de vouchers, bem como de uma comissão de venda quando esta tiver sido directamente promovida pela «A», são passíveis de IVA à taxa normal vigente na Região Autónoma, sede da adquirente, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.18.º do CIVA, conferindo o direito à dedução do imposto na esfera da Requerente, desde que sejam afectas a operações tributadas, conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do mesmo Código;

**h)** As comissões facturadas pela Requerente à «A», destinadas à compensação do trabalho de promoção e comercialização, bem como aos gastos inerentes à produção dos vouchers, seja na sua vertente fixa, seja na variável, são sujeitas a IVA à taxa normal, em vigor no território do Continente, sede da adquirente, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.18.º do CIVA, conferindo o direito à dedução do IVA, em observância do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.