

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 7º, 8º, 18º, 9º

Assunto: Vouchers - Promoção de bens e serviços através de vouchers comercializados numa plataforma online - tais como relógios, malas de viagem, serviços de alojamento, refeições, serviços de SPA, cabeleireiros, entre outros.

Processo: nº **6637**, por despacho de 12-6-2014, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

FACTOS

1. A requerente é uma sociedade por quotas cujo objeto social consiste, nomeadamente, na promoção e representação de produtos ligados ao lazer e à atividade desportiva e na prestação de serviços de publicidade, marketing e comunicação.

2. No âmbito da sua atividade promove bens e serviços através de vouchers comercializados na sua plataforma online, conferindo aqueles, aos adquirentes o acesso a bens e serviços tais como relógios, malas de viagem, serviços de alojamento, refeições, serviços de SPA, cabeleireiros, entre outros.

3. Os vouchers têm a forma de "cheque experiência" e podem ser adquiridos online ou em diversos estabelecimentos sob a forma de uma "caixa prenda".

4. Os vouchers comercializados na plataforma gerida pela requerente, distinguem-se em duas categorias correspondentes a dois modelos de negócio: **i.** Comercialização de vouchers pela requerente; **ii.** Comercialização de vouchers pelos parceiros comerciais da requerente.

5. O primeiro caso

- Comercialização de vouchers pela requerente - não é objeto do presente pedido de informação vinculativa e consiste na comercialização pela requerente, em seu nome e por conta própria, de vouchers, sendo que posteriormente procede à transmissão dos bens e presta os serviços incluídos nos vouchers, diretamente aos respetivos adquirentes.

6. No caso atrás referido, verifica-se que as relações jurídicas são estabelecidas, por um lado, entre a requerente e o seu parceiro comercial, e, por outro lado, entre a requerente e o seu cliente (adquirente do voucher).

7. De modo diverso, na segunda modalidade

- Comercialização de vouchers pelos parceiros comerciais da requerente - a requerente promove, na sua plataforma online, os serviços prestados pelos seus parceiros comerciais, sendo esta promoção efetuada através da comercialização de vouchers.

8. Neste modelo, os vouchers promovidos pela plataforma da requerente, conferem o direito a usufruir de serviços, os quais são prestados pelos parceiros comerciais da requerente, sem qualquer intervenção desta na efetiva prestação.

9. Este modelo de negócio e os procedimentos adotados no âmbito do mesmo resultam do clausulado do "Contrato de prestação de serviços e parceria comercial", celebrado entre a requerente e os seus parceiros comerciais.

10. No âmbito dos referidos contratos, a YYY obriga-se a "a) promover, divulgar e publicitar os serviços a prestar pelo Parceiro no âmbito deste contrato junto da sua base de clientes, nomeadamente através do seu site (www.yyy.com) e nos pontos de venda; b) desenvolver o produto com imagens e textos (...); d) gerir a venda e validade dos cheques experiências vendidos aos clientes".

11. Nos termos destes contratos o parceiro "obriga-se a "prestar os serviços previstos neste contrato nas condições estabelecidas (...)" e "assume total responsabilidade por todos os produtos e/ou serviços que fornece e/ou presta aos clientes da YYY no âmbito deste contrato, não podendo ser assacada qualquer responsabilidade à YYY".

12. A requerente refere não assumir qualquer participação na prestação dos serviços aos adquirentes destes vouchers, sendo, os mesmos, exclusivamente prestados, pelos seus parceiros comerciais, diretamente àqueles.

13. A requerente limita-se a promover os serviços prestados pelos seus parceiros comerciais recebendo, dos mesmos, uma comissão pela prestação de serviços de promoção e publicidade.

14. Salienta que, estes vouchers, disponibilizados na plataforma online, têm a forma de "cheque experiência", permitindo o acesso a vários serviços.

15. Os "cheques experiência", quer na sua versão adquirida online, quer na sua versão física (formato caixa-prenda) apesar de terem em destaque no seu layout uma imagem correspondente a um serviço específico, permitem o acesso a múltiplos serviços - todos os promovidos na plataforma do requerente - destinando-se o layout a imprimir algum grau de personalização a um produto que poderá ser, eventualmente, oferecido pelos seus adquirente, a terceiros.

16. Cabe aos adquirentes dos vouchers escolher, no momento do seu resgate, qual o serviço que pretendem podendo esta escolha ser feita de entre todos os serviços promovidos pela requerente, na sua, plataforma, durante o período de validade do voucher em causa.

17. A determinação do serviço que deve ser prestado pelo parceiro comercial ao adquirente ocorre apenas no momento da redenção/resgate do mesmo, quando aquele escolhe o serviço que pretende que seja prestado (assim como qual o parceiro que o deve prestar).

18. Nesse sentido, conforme é expressamente definido nas "Condições Gerais" da requerente, os vouchers permitem a marcação de qualquer outra experiência que não a mencionada no próprio, de entre a lista de experiências definida no caso dos packs experiência, independentemente do seu valor facial, possibilitando, aos adquirentes, uma verdadeira e efetiva

possibilidade de escolha entre os diferentes serviços promovidos pela requerente, o que difere de uma possibilidade de troca ou substituição de produto, como é habitualmente praticado no contexto comercial.

19. No âmbito deste modelo de negócio, a requerente recebe dos clientes dos parceiros, em nome e por conta deste últimos, a quantia monetária referente a cada voucher, emitindo aos adquirentes dos vouchers, uma fatura sem IVA e com a menção "isento ao abrigo do artigo 9º, nº 27, alínea c) do CIVA".

20. Posteriormente, com a redenção do voucher pelo cliente, o parceiro comercial da requerente que o cliente selecionou, presta o serviço escolhido e emite uma fatura ao cliente, com IVA à taxa aplicável ao serviço prestado.

21. O contrato celebrado pela requerente com os seus parceiros dispõe que a "factura do serviço é emitida pelo parceiro ao cliente final"

22. Uma vez prestado o serviço, o requerente entrega ao parceiro em causa, o valor recebido, em seu nome e por sua conta, pelo voucher correspondente, deduzindo àquele valor o montante devido pelo parceiro a título de comissão pelos seus serviços de promoção e publicidade.

23. Pela referida comissão, o requerente emite ao parceiro uma fatura ou documento equivalente pelo valor da comissão devida, liquidando o IVA respetivo à taxa em vigor.

24. Os montantes referentes aos vouchers não utilizados pelos seus adquirentes no respetivo prazo de validade, reverterem a favor do requerente.

ENQUADRAMENTO

25. Como referido no pedido, no âmbito deste modelo de negócio, a requerente recebe, dos clientes dos parceiros, em nome e por conta destes últimos, a quantia monetária referente a cada voucher. Nesse momento, a requerente emite ao adquirente do voucher, uma fatura, sem IVA e com a menção "isento de IVA ao abrigo do artigo 9º, nº27, alínea c) do CIVA".

26. Nos termos do contrato entre a requerente e os parceiros comerciais, é estipulado que "a factura do serviço é emitida pelo parceiro ao cliente final". Assim, o parceiro, com a redenção do voucher pelo cliente, presta o serviço escolhido e emite, ao cliente, uma fatura com IVA à taxa aplicável ao serviço efetivamente prestado.

27. Por sua vez, a requerente, recebe dos seus parceiros comerciais, uma comissão pela prestação dos serviços de promoção e publicidade, emitindo para o efeito fatura onde liquida imposto à taxa normal de IVA.

28. A alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA (CIVA), sujeita a imposto sobre o valor acrescentado as "transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

29. Nos termos do nº 1 do artigo 3º do CIVA considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

30. Por sua vez, na aceção do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não

constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.

31. O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica não excluídas por definição.

32. No âmbito do IVA a exigibilidade do imposto encontra-se definida, em termos gerais no artigo 7.º, sendo o disposto neste artigo complementado pelo artigo 8.º, de acordo com as regras associadas à obrigação de emissão de fatura, nos termos do artigo 29.º do CIVA. Enquanto naquele, o momento da ocorrência do facto gerador e o da exigibilidade do imposto são coincidentes, neste, a exigibilidade é diferida para o momento da emissão da fatura, atuando, deste modo, como excepção às regras definidas no preceito anterior.

33. Assim, conforme disposto no n.º 1 do artigo 7.º o IVA é devido e exigível: **i.** No momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, nas transmissões de bens [alínea a)]; **ii.** No momento da realização das prestações de serviços [alínea b)] **iii.** Por outro lado, de harmonia com o n.º 1 do artigo 8.º o imposto torna-se exigível: 1. No momento da emissão da fatura, se o prazo for respeitado [alínea a)]; 2. No termo desse prazo, se o mesmo não for respeitado [alínea b)] e, 3. No momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, se anterior à emissão da fatura [alínea c)].

34. No caso em apreço, a requerente promove, na sua plataforma online, www.yyy.com, os serviços prestados pelos seus parceiros comerciais, sendo esta promoção efetuada através de vouchers, que conferem o direito a usufruir dos serviços prestados por aqueles, em condições favoráveis e com custos inferiores, sem qualquer intervenção da requerente na efetiva prestação dos serviços.

VOUCHER UNIFUNCIONAL E MULTIFUNCIONAL

35. O voucher pode ser definido, de um modo geral, como sendo um instrumento que se traduz num pré-pagamento, que titula o recebimento de bens ou serviços ou um desconto que tem, regra geral, um fim comercial, para além da facilidade de pagamento e pode caracterizar-se como unifuncional, simples, ou de fim único ou, multifuncional, ou de fins múltiplos.

36. Os vouchers unifuncionais permitem, ao seu detentor, receber um determinado produto ou serviço de um fornecedor, o qual consiste num pré-pagamento, estando a taxa de imposto assim como o local de fornecimento/realização devidamente identificados.

37. Estes vouchers unifuncionais, quando vendidos ao cliente final, são tributados como um pré-pagamento do serviço a prestar a final, pois a taxa de IVA é desde logo conhecida no momento da venda, verificando-se, no momento da sua emissão/venda, a exigibilidade do imposto.

38. Os vouchers multifuncionais, por sua vez, permitem que o seu possuidor venha a receber bens ou serviços no valor constante do voucher, mas no momento da emissão, não é possível identificar, nem os bens ou serviços, nem o local do seu fornecimento, impossibilitando a determinação da taxa do

IVA respetiva.

39. Pese embora se possa estar perante um pré-pagamento, os vouchers multifuncionais não podem ser tributados à data da sua emissão/venda, porquanto os bens ou serviços associados, bem como a respetiva taxa de imposto, e no caso em apreço, qual o prestador, não são, naquela data, conhecidos

40. A este propósito refira-se o entendimento do TJUE no caso BUPA (cf. BUPA Hospitals Ltd e outros v Commissioners of Customs & Excise (C-419/02) no sentido de que "para que 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 (...) no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam especificamente identificados".

41. A exigibilidade do imposto será, assim transferida, no caso dos vouchers multifuncionais, para o momento em que ocorra a operação tributável, ou seja para o momento do respetivo resgate.

42. A requerente refere não assumir qualquer participação na prestação dos serviços aos adquirentes dos vouchers, limitando-se a promover os serviços prestados pelos parceiros comerciais e recebendo, dos mesmos, uma comissão a título de serviços de promoção e publicidade.

43. Salienda, ainda, que os vouchers, disponibilizados na plataforma online, têm a forma de "cheque experiência", e permitem o acesso a qualquer dos serviços promovidos pela requerente, na sua, plataforma, durante o período de validade do voucher, quer na sua versão adquirida online, quer na sua versão física (formato caixa-prenda), apesar de terem em destaque no seu layout uma imagem correspondente a um serviço específico, cabendo aos adquirentes dos vouchers escolher, no momento do resgate, qual o serviço que pretendem.

44. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) definiu voucher, como um documento que incorpora a obrigação assumida por determinados prestadores de serviços de aceitar esse vale, em vez de dinheiro, pelo seu valor nominal (cf. Argos Distribution Ltd. V Customs and Excise Commissioners (C-288/94).

45. Os vouchers - "cheque-experiência" ou "caixa-prenda" - objeto deste pedido, enquadram-se nesta definição, pois, inclusivamente, até serem efetivamente utilizados, limitam-se a possuir um caráter informativo para os seus detentores/adquirentes sobre os diversos serviços disponíveis e entidades onde o voucher é aceite como pagamento dos serviços pretendidos.

46. Como atrás se referiu, os vouchers que titulam o direito a um serviço definido à partida e cuja taxa de IVA seja determinável, constituem para todos os efeitos vouchers unifuncionais, devendo ser considerados, para efeitos de IVA, como pagamentos antecipados.

47. Importa saber qual o enquadramento, em sede de IVA, dos valores entregues pelos adquirentes dos cheques-experiência ou caixas-prenda, vouchers multifuncionais, que a requerente refere emitir em nome e por conta dos parceiros e cujos pagamentos mantém em seu poder até que se verifique, num dos parceiros, o seu resgate efetivo, ou o fim do prazo de

validade do voucher.

48. Verificando-se o efetivo desconhecimento à data da emissão/venda, de quais os bens ou serviços associados, bem como a respetiva taxa de imposto, a alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º, estipula que, "no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efectuada", a fatura deve ser emitida na data do recebimento.

49. Portanto, a fatura/recibo é, neste caso, o que dá quitação do montante pago, sendo este o valor ilícido do serviço a prestar, ou seja, o valor da contraprestação obtida do adquirente.

50. Sendo a natureza do serviço a prestar, assim como a taxa de imposto, desconhecidas à data e, sendo a exigibilidade do imposto transferida para a data da realização dos serviços, na fatura deverá constar o motivo justificativo da não indicação da taxa do imposto: "Liquidação do imposto a cargo do prestador do serviço na data do resgate do cheque experiência/caixa-prenda", devendo estes serem devidamente identificados.

51. No momento da realização dos serviços objeto do cheque-experiência/caixa-prenda, o imposto é devido e torna-se exigível, constituindo-se como sujeitos passivos do imposto os prestadores de serviços responsáveis pelo rebate do voucher.

52. Os parceiros da requerente devem, nos termos atrás expostos, proceder à emissão de fatura ao consumidor final, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 29º do CIVA, liquidando IVA à taxa a que o serviço prestado corresponda e conseqüentemente proceder à entrega do imposto nos cofres do Estado, independentemente da sua boa cobrança à requerente.

53. A comissão auferida pela intermediação, negociada com os parceiros, configura uma prestação de serviços na aceção do n.º 1 do artigo 4.º, dado o carácter residual deste conceito e é, por consequência, uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, tributada à taxa normal estabelecida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, todos do CIVA.

54. O imposto devido pela intermediação é devido quando da redenção do voucher, tornando-se o IVA exigível nos termos do artigo 8º do CIVA, no momento da emissão da fatura, quando o prazo for respeitado, ou no momento em que termina esse prazo, quando o mesmo não for respeitado.

CONCLUSÃO

55. Os vouchers que titulam o direito a um serviço definido à partida e cuja taxa de IVA seja determinável, constituem para todos os efeitos vouchers unifuncionais, sendo considerados, para efeitos de IVA, como pagamentos antecipados.

56. Quando se verifique que os serviços e a respetiva taxa de imposto são, à data da emissão do voucher, desconhecidos, a exigibilidade do imposto transfere-se para o momento da realização dos serviços associados, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA.

57. Na fatura a emitir, pela requerente, deverá constar, a menção "Liquidação do imposto a cargo do prestador do serviço na data do resgate do cheque experiência/caixa-prenda", devendo estes serem devidamente

identificados.

58. No momento da realização dos serviços objeto do cheque-experiência ou caixa-prenda, o imposto é devido e torna-se exigível, constituindo-se, os prestadores de serviços responsáveis pelo rebate do voucher, na qualidade de sujeitos passivos do imposto, procedendo à emissão de fatura ao consumidor, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA e liquidando IVA à taxa a que o serviço prestado corresponda, devendo, ainda, nos termos gerais do CIVA, proceder à entrega do imposto nos cofres do Estado.

59. A comissão auferida pela intermediação, negociada com os parceiros, configura uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal estabelecida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sendo o imposto devido quando da redenção do voucher, e exigível nos termos do artigo 8.º do CIVA.