

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 16.º

Assunto: Valor Tributável nas operações internas – regime das agências de viagem

Processo: **nº 22962**, por despacho de 2023-01-31, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo:

1. O sujeito passivo está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2016-07-05, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registado como prosseguindo a atividade de "Atividades das Agências de Viagem" - CAE 79110, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. No âmbito da sua atividade, a Requerente quer comercializar aos seus clientes (particulares e sujeitos passivos) um cartão de fidelização, por força do qual os seus titulares irão receber vales / vouchers que conferem o direito a estadias pré-definidas (em termos de duração e unidades hoteleiras aderentes) e podem ser usados para pagamento dessas mesmas estadias e/ou para pagamento das viagens de avião dentro do espaço europeu, também pré-definidas (em termos de duração, companhias aéreas e destinos).

3. A Requerente também irá também prestar serviços de agência de viagens aos titulares do cartão de fidelização, cobrando uma comissão de reserva, propondo-se a obter preços vantajosos para os seus clientes através de descontos previamente acordados entre a Requerente e os operadores turísticos com quem está a estabelecer parcerias. Neste caso, a Requerente não tem dúvidas sobre a taxa de IVA a aplicar.

4. Refere, igualmente, que os vouchers não poderão ser utilizados como forma de pagamento de outros bens ou serviços adquiridos nas unidades hoteleiras, como por exemplo, refeições, mini-bar, serviço de SPA, entre outros, mas apenas para pagamento do alojamento.

5. As taxas de reserva, bem como as taxas aeroportuárias, são sempre suportadas pelos clientes, não sendo as mesmas suscetíveis de pagamento através dos vouchers.

6. Refere, ainda, que, para além das taxas de reserva, que cobra no âmbito da atividade de agência de viagens que já desenvolve e que sujeita à taxa de IVA de 23%, pretende cobrar pelo cartão de fidelização um preço que corresponde ao valor dos vouchers que são entregues com o cartão.

7. Entende a Requerente que os serviços que irão ser prestados aos clientes titulares do cartão de fidelização e que serão pagos, total ou parcialmente, através da entrega dos vouchers, são serviços tributados à taxa reduzida de 6%, por enquadramento na 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) - alojamento e viagens de avião no espaço europeu - pelo que os mesmos integram o conceito de "vale de finalidade única".

8. Assim, entende a Requerente que o cartão de fidelização e os vouchers entregues aos clientes consubstanciam vales de finalidade única, na medida em que os serviços disponíveis estão identificados desde o momento da sua

emissão, devendo ser tributados à mesma taxa a que é tributada a operação final, isto é, à taxa reduzida de 6%.

Enquadramento em sede de IVA:

9. Em primeiro lugar, no que toca aos serviços de agência de viagens prestados aos clientes, importa alertar para o regime especial das Agências de Viagens.

10. O regime especial das Agências de Viagens, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 03 de julho, não é um regime optativo, sendo obrigatoriamente aplicado quando estejam reunidas as condições nele previstas, e apenas às operações que as reúnam. O regime é aplicável às agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos com sede em território português, considerando-se que a operação será sempre localizada em território nacional, quer para efeitos de aplicação de taxa, quer para a aplicação das isenções especificamente previstas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 1.º.

11. Assim, independentemente de se tratarem de adquirentes sujeitos passivos ou particulares, de serem residentes em Portugal, na Comunidade ou em territórios ou países terceiros, se o pacote turístico é realizado em território comunitário, a operação é tributada em Portugal Continental, dado que é aqui que se localiza a sede do prestador do serviço, sendo aplicável a taxa normal de IVA em vigor para o continente (23%).

12. Apenas no caso de pacotes realizados fora do território comunitário serão aplicáveis as disposições dos n.ºs 3 e 4, e independentemente de quem seja o adquirente, a operação é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, devendo a margem apurada nestes pacotes ser inscrita no campo 8 do quadro 6 da declaração periódica do IVA.

13. Mais especificamente, o regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei, aplica-se quando aqueles operadores económicos realizem operações, relativamente às quais se verifique, cumulativamente, que:

- Atuem em nome próprio perante o cliente;
- Recorram, para a realização das operações, a transmissão de bens ou a prestação de serviços efetuadas por terceiros;
- Tenham no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

14. Deste modo, se Requerente, no exercício das referidas operações, atuar em nome próprio perante os clientes e recorrer, para a realização das operações, a transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, deverá calcular o imposto (IVA) de acordo com o disposto no artigo 3.º do referido diploma.

15. Para efeitos de enquadramento das operações efetuadas por aqueles operadores, no regime particular do Decreto-Lei nº 221/85, tem sido entendimento da Autoridade Tributária (AT), vertido no ofício-circulado n.º 92336/1991, de 8 de maio, da Direção de Serviços do IVA, que aqueles operadores atuam em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência/organizador que fatura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros faturam os serviços

intermediários.

16. Caso a exponente não atue em "nome próprio", mas em nome e por conta do cliente (os serviços de terceiros são faturados em nome do cliente e registados em contas de terceiros, conforme alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA), ficando afastada a aplicação do regime das agências de viagens previsto no citado Decreto-Lei n.º 221/85, caso em que a tributação será efetuada nos termos gerais do CIVA.

17. Finalmente, refira-se que, nos termos do artigo 4.º, os sujeitos passivos abrangidos por este regime não têm direito à dedução do IVA suportado e que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços referidas no artigo 1.º, assim como as faturas que emitem no âmbito do mesmo não podem discriminar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do mesmo imposto.

18. Em segundo lugar, no que toca ao enquadramento em sede de IVA das operações efetuadas com o cartão de fidelização, dir-se-á o seguinte:

19. 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 no primeiro, o momento da ocorrência do facto gerador e o da exigibilidade do imposto são coincidentes, no segundo a exigibilidade é diferida para o momento da emissão da fatura, atuando, deste modo, como exceção às regras definidas no preceito anterior.

20. 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)].

21. Por outro lado, de harmonia com o n.º 1 do artigo 8.º o imposto torna-se exigível:

- i) no momento da emissão da fatura, se o prazo for respeitado [alínea a)];
- ii) no termo desse prazo, se o mesmo não for respeitado [alínea b)] e,
- iii) no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, se anterior à emissão da fatura [alínea c)].

22. A Diretiva (UE) 2016/1065 do Conselho, de 27 de junho de 2016, alterou a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 26 de novembro de 2006, no que respeita ao tratamento dos vales. Por sua vez, o artigo 275.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2019 (Lei do OE2019), procedeu à transposição da referida diretiva para o ordenamento jurídico interno, adaptando em conformidade as disposições do CIVA.

23. A Lei do OE2019 procedeu à alteração dos artigos. 1.º, 7.º e 16.º do CIVA, criando os conceitos de «vale», «vale de finalidade única» e «vale de finalidade múltipla», em simultâneo com a definição das regras de exigibilidade do imposto e determinação do respetivo valor tributável, na sua cessão ou transmissão. Estas regras, bem como os conceitos, são aplicáveis apenas aos vales que possam ser resgatados por bens ou serviços, não se

aplicando aos instrumentos que conferem um desconto ao seu detentor no momento da aquisição de bens ou serviços, mas que não lhe conferem nenhum direito a receber esses bens ou serviços.

24. Assim, o vale é um instrumento que, nos termos e condições nele especificados ou em informação contratual relacionada, independentemente da sua designação e do seu suporte físico ou eletrónico, confere ao titular o direito de obter, junto de transmitentes de bens ou de prestadores de serviços identificados, o fornecimento de uma ou de várias categorias de bens ou serviços previamente determinadas ou determináveis, e de o utilizar, total ou parcialmente, como contraprestação desse fornecimento, não abrangendo, designadamente, os meros instrumentos ou meios de pagamento e os vales de descontos que não conferem ao respetivo titular o direito de exigir em troca a transmissão de um bem ou a prestação de um serviço.

25. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) definiu voucher/vale, 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).

26. Os vales 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 aquele é aceite como pagamento dos serviços pretendidos.

27. O vale de finalidade única (VFU), é um vale em relação ao qual todos os elementos necessários para a determinação do imposto devido, independentemente do bem que venha a ser transmitido ou do serviço que venha a ser prestado, são conhecidos no momento da sua emissão ou cessão, enquanto que o vale de finalidade múltipla (VFM) é um vale em relação ao qual, no momento da sua emissão ou cessão, não são conhecidos todos os elementos necessários para a determinação do imposto devido.

28. No que concerne às regras do facto gerador e da exigibilidade do imposto, refira-se que nos VFU, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que ocorre cada cessão. A transmissão de bens ou prestação de serviços a que o vale diz respeito considera-se efetuada nesse momento pelo sujeito passivo em nome de quem a cessão do vale é realizada (vd. n.º 13 do artigo 7.º CIVA).

29. Cada cessão de um VFU é considerada, para efeitos do IVA, uma transmissão 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 do vale como contraprestação, ou parte dela, não é considerada uma operação independente. Caso a cessão do vale seja efetuada por um sujeito passivo em nome de outro sujeito passivo, considera-se que essa cessão constitui uma transmissão dos bens ou uma prestação de serviços a que o vale diz respeito efetuada pelo sujeito passivo em cujo nome é efetuada. Caso o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços não seja o sujeito passivo que, atuando em nome próprio, emitiu o VFU, entende-se que esse fornecedor ou prestador transmitiu os bens ou prestou os serviços a que respeita o vale, ao sujeito passivo que o emitiu.

30. Quanto aos VFM, independentemente de quaisquer cessões previamente ocorridas, nas operações a que o vale diz respeito o imposto é devido e torna-

se exigível:

i) nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;

ii) nas prestações de serviços, no momento da sua realização, em conformidade com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA (vd. n.º 14 do artigo 7.º).

31. A entrega material dos bens ou a prestação efetiva dos serviços em troca do VFM aceite como contraprestação, ou parte dela, pelo fornecedor, está sujeita ao IVA, por força do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, não sendo sujeitas a imposto cada uma das cessões anteriores do mesmo VFM. No entanto, nas situações em que o sujeito passivo que efetua a cessão do VFM não seja o mesmo que efetua a entrega material dos bens ou a prestação efetiva dos serviços a que o vale diz respeito e realize operações tributáveis distintas da própria cessão, tais como operações de promoção ou distribuição, o correspondente imposto é devido e torna-se exigível no momento da realização dessas operações, pela contraprestação que lhe seja devida a esse título [vd. alínea a) do n.º 15 do artigo 7.º].

32. Refira-se, ainda, que, conforme o considerando (11) da Diretiva (UE) 2016/1065 do Conselho, de 27 de junho de 2016, "No caso de vales de finalidade múltipla, a fim de garantir a exatidão do montante do IVA pago a respeito desses vales em que o IVA sobre a entrega de bens ou prestação de serviços subjacente só é exigido no momento do resgate, sem prejuízo do disposto no artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE, o fornecedor de bens ou o prestador de serviços deverá declarar o IVA com base na contraprestação paga em troca do vale de finalidade múltipla. Na ausência de tal informação, o valor tributável deverá ser igual 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. Caso um vale de finalidade múltipla seja usado parcialmente para pagamento da entrega de bens ou prestação de serviços, o valor tributável deverá ser igual à parte correspondente da contraprestação ou do valor monetário, deduzido o montante do IVA relativo aos bens entregues ou aos serviços prestados".

33. No caso em apreço, refere a Requerente que os vales / vouchers conferem o direito a estadias pré-definidas (em termos de duração e unidades hoteleiras aderentes) e podem ser usados para pagamento dessas mesmas estadias e/ou para pagamento das viagens de avião dentro do espaço europeu, também pré-definidas (em termos de duração, companhias aéreas e destinos).

35. Também refere que o valor que pretende cobrar pelo cartão de fidelização engloba, "para além das taxas de reserva" (que considera incluídas na sua atividade de agência de viagens), "um preço que corresponde ao valor dos vales/vouchers que são entregues com o cartão".

36. Tendo em atenção que os serviços a prestar pela Requerente, por contrapartida dos vales/vouchers entregues aos clientes, e cobrados, total ou parcialmente, na entrega do cartão de fidelização, também são efetuados no âmbito da sua atividade de agência de viagens, em que atua em nome próprio perante aqueles, fornecendo-lhes prestações adquiridas a terceiros para o efeito, há que considerar que todos os montantes percecionados aquando da entrega do referido cartão de fidelização, estão sujeitos à disciplina no

Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, que regula o apuramento do imposto nas operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

37. Nestes termos, não restando dúvidas sobre o objeto da sua utilização ou sobre a forma da sua tributação em sede de IVA, devem os montantes cobrados na entrega do cartão de fidelização ser objeto de tratamento nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do referido Decreto-Lei, devendo a Requerente proceder ao apuramento do imposto devido em cada período em conformidade com as regras previstas no artigo 6.º do referido diploma, com as necessárias adaptações, nomeadamente no que respeita à aplicação da taxa atualmente em vigor.