

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
Assunto:	Transmissão gratuita de bilhetes de acesso a espetáculos
Processo:	26294, com despacho de 2024-06-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. A Requerente refere tratar-se de uma empresa de bilhética que fornece software certificado de faturação aos promotores dos diversos espetáculos culturais e artísticos.
2. Os bilhetes emitidos podem assumir uma de cinco tipologias: "venda", "cativo", "convite", "credencial" e "vale".
3. Quanto ao bilhete do tipo "venda", refere que o mesmo está automaticamente associado à emissão de uma fatura.
4. Por seu turno, os bilhetes correspondentes ao tipo "cativo", "convite" e "credencial" não estão associados à emissão de faturas.
5. A Requerente, atendendo aos diferentes tipos de bilhetes descritos, pretende saber se:
  - (i) Quando efetua uma venda de bilhetes cujo valor é zero, nomeadamente, no caso de bilhetes emitidos a crianças, a fatura e respetivo bilhete devem ser emitidos a zeros, e se nos mesmo deve liquidar IVA;
  - (ii) Na mesma fatura de venda de bilhetes forem incluídas duas tipologias de bilhetes: uma venda com valor (por exemplo para um adulto) e uma venda sem valor (por exemplo para uma criança), esta última deverá constar na fatura;
  - (iii) É possível, e fiscalmente correto, efetuar-se um desconto de 100% sobre um bilhete, e se ainda assim, é devido o valor do IVA à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), apesar do valor recebido ter sido zero;
  - (iv) Nos casos em que a emissão de bilhetes ocorre apenas para controlar o número de pessoas que se encontram dentro do recinto, de modo a cumprir com as regras de segurança estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 24/2014, de 14 de fevereiro, é devido IVA por estas operações.

### II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

#### a. Caracterização da Requerente

6. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, pela atividade principal de "Outros serviços de reservas e actividades relacionadas", CAE79900, e pelas atividades secundárias de "Out. Act. relacionadas c/as técn. informação e informática", CAE 062090, "Locação prop. intelect. e prod. simil., exc. direitos autor", CAE 077400, "Actividades de mediadores de seguros", CAE 066220 e "Actividades de apoio às artes do espectáculo", CAE 090020. Constatam-se, ainda, que tem contabilidade organizada por exigência legal e informatizada.

b. Quadro legal aplicável

Obrigação de faturação

7. A alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA) determina a obrigação de emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

8. Cumprem a obrigação de faturação a "fatura" ou "fatura-recibo" e a "fatura simplificada", na medida em que contenham, respetivamente, os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º ou do n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA.

9. Nos n.ºs 5, 6 e 7 do artigo 40.º do CIVA, o legislador previu regras simplificadas de faturação, admitindo expressamente a possibilidade de o cumprimento desta obrigação ser efetuado por meios alternativos à fatura ou à fatura simplificada.

10. Conforme dispõe o n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, "[s]em prejuízo da obrigação de registo das transmissões de bens e das prestações de serviços efetuadas, a obrigação referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º pode ser cumprida mediante a emissão de documentos ou do registo das operações, respetivamente, nas seguintes operações:

a) Prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens, entradas em espetáculos, bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e serviços prestados por sujeitos passivos que exerçam a atividade económica de diversão itinerante enquadrados nas subclasses 93211 e 93295 da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev 3), aprovada em anexo ao Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, na sua redação atual, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou documento comprovativo do pagamento.

b) Transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura".

11. Nestas situações, sem prejuízo do registo das operações, a obrigação de faturação pode ser cumprida mediante a emissão de documentos, nomeadamente um bilhete de ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA.

12. Por sua vez o Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, procede à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes bem como das obrigações de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte que recaem sobre os sujeitos passivos de IVA.

13. De acordo com o artigo 3.º daquele diploma, os sujeitos passivos devem assegurar que as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes sejam processados por uma das seguintes formas:

a) Programas informáticos de faturação, incluindo aplicações de faturação disponibilizadas pela AT;

b) Outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas;

c) Documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

14. Ademais, o artigo 4.º do mesmo Decreto-Lei determina que os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e outros sujeitos passivos cuja obrigação de emissão de fatura se encontre sujeita às regras estabelecidas na legislação nacional, nos termos do artigo 35.º-A do CIVA, estão obrigados a utilizar, exclusivamente programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, sempre que:

a) Tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 50.000 ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período de referência seja inferior

ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja superior àquele montante;

b) Utilizem programas informáticos de faturação;

c) Sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada ou por ela tenham optado.

15. Os sujeitos passivos que se encontrem obrigados a utilizar exclusivamente programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, apenas em situações de inoperacionalidade podem utilizar faturas ou documentos fiscalmente relevantes pré-impressos em tipografias autorizadas, os quais devem posteriormente ser recuperados para o programa, conforme estatui o n.º 4 do artigo 4.º.

16. Acrescenta o n.º 5 do supra aludido preceito, que os outros meios eletrónicos previstos na alínea b) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, só podem ser utilizados para a emissão de faturas previstas no artigo 40.º do CIVA.

17. No que tange aos "bilhetes de transporte, ingressos ou outros documentos ao portador comprovativos do pagamento de prestações de serviços de estacionamento, de portagens, entradas em espetáculos, bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e serviços prestados por sujeitos passivos que exerçam a atividade económica de diversão itinerante enquadrados nas subclasses 93211 e 93295 da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev 3), aprovada em anexo ao Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, na sua redação atual, bem como das transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática, excluem-se do disposto no n.º 1, quando pré-impressos em tipografias autorizadas ou emitidos por meios eletrónicos sem capacidade de registo da operação em base de dados e sem capacidade de comunicação com base de dados exterior", conforme decorre do n.º 6 do artigo 4.º do supra citado regime.

18. Decorre do que antecede que, no caso das prestações de serviços de acesso a espetáculos culturais e artísticos, os correspondentes documentos (bilhetes) devem ser processados através de sistemas informáticos ou de outros meios eletrónicos, devendo ser inserido pelo respetivo programa ou equipamento todas as menções obrigatórias nos termos do CIVA de acordo com o n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 28/2019.

19. Reportando-nos ao caso em apreço, cabe referir que, apenas quando os ingressos, sejam pré-impressos em tipografias autorizadas ou emitidos por meios eletrónicos sem capacidade de registo da operação em base de dados e sem capacidade de comunicação com base de dados exterior, é que se encontram excluídos da obrigação de serem emitidos através de programa informático previamente certificado pela AT, em conformidade com o n.º 6 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019.

20. Não obstante o exposto, o previsto na alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA não desobriga à emissão de fatura, ou fatura simplificada, nos termos do n.º 5 do artigo 36.º ou do artigo 40.º do mesmo Código, sempre que tais operações sejam efetuadas a sujeitos passivos do imposto.

Ofertas de ingressos para a entrada no recinto de espetáculos culturais e artísticos

21. O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto sobre o consumo, visando tributar as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, de harmonia com o preceituado no artigo 1.º do CIVA.

22. Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA "[c]onsidera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

23. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo código "São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

24. A transmissão gratuita de ingressos para assistir a espetáculos é, face ao conceito previsto n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, uma prestação de serviços que, tendo em conta a

sua natureza, é sujeita a imposto e dele não isenta.

25. Efetivamente, cumpre referir que a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, assimila a prestações de serviços a título oneroso as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

26. Assim, se estivermos perante uma prestação de serviços, pese embora efetuada sem contrapartidas, realizada com vista à satisfação de fins alheios à empresa, como é o caso da mesma se destinar às necessidades do seu titular ou do pessoal, é considerada, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços sujeita a imposto.

27. De acordo com a jurisprudência assente do TJUE relativa a esta matéria, deve considerar-se que os bens ou serviços são utilizados para fins alheios à empresa quando se destinam a fins privados do sujeito passivo, do seu pessoal ou de terceiros (cfr. Acórdão de 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95).

28. Ou seja, deverá entender-se que se trata da realização de prestações de serviços com qualquer objetivo não ligado à produção ou transmissão de bens ou serviços, ou ligado a um consumo final do empresário, dos colaboradores ou de terceiros, mesmo que daí possa resultar um interesse comercial, indireto para a empresa.

29. Consideram-se "Fins alheios", tudo aquilo que esteja além do necessário para manter a regular continuidade das operações, para garantir a continuidade da fonte produtora. Em suma, tudo aquilo que não seja essencial (Cfr. Cadernos do IVA 2013 - "IVA, serviços gratuitos e fins alheios: Principais questões e dificuldades" de Afonso Arnaldo & Pedro Vasconcelos Silva).

30. Diferentemente, afigura-se que as ofertas de ingressos ou bilhetes, que constituam um "uso normal/corrente do comércio" dos operadores do sector em causa, para obter vantagem em relação aos seus concorrentes, traduzindo-se numa "potencial" angariação de clientes mediante a divulgação/promoção da respetiva atividade, não configuram uma prestação de serviços gratuita para fins alheios à empresa (antes servem os fins necessários da empresa, desde que se verifique um interesse direto na oferta) e, por esse motivo, encontram-se fora do âmbito de incidência do imposto.

31. Deste modo, a oferta de ingressos/bilhetes para assistir a espetáculos culturais e artísticos, efetuada pelos respetivos promotores, de acordo com os usos normais do mercado, com o objetivo de divulgação e promoção daqueles eventos, traduzindo-se numa "potencial" angariação de clientela, por terem por escopo os fins da empresa, não se encontram sujeitas a IVA, de acordo com uma leitura a contrario da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA. No entanto, caso visem fins alheios à empresa, isto é, se forem para além do que é necessário para manter a regular continuidade das operações, são consideradas prestações de serviços efetuadas a título oneroso, e como tal, sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos do aludido preceito.

#### c. Análise das questões concretamente colocadas

32. Atendendo à situação descrita no pedido, e partindo do pressuposto de que a Requerente coloca as questões em análise com o objetivo de conceber o software de faturação que fornece aos promotores, em conformidade com as orientações ora preconizadas, cumpre referir o seguinte:

(i) Resulta da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, que são assimiladas a prestações de serviços a título oneroso as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

A transmissão de ingressos, cuja base tributável é zero, para assistir a um espetáculo, efetuada pelo respetivo promotor, consubstancia uma prestação de serviços gratuita a qual, desde que realizada de acordo com os usos normais do mercado (como é o caso de ofertas de bilhetes a crianças), com o objetivo de divulgação e promoção daqueles eventos, tendo como escopo a angariação de clientela, por se destinar a servir os fins da empresa, encontra-se fora do âmbito de incidência do imposto, de harmonia com

uma leitura a contrario da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

Contrariamente, se a transmissão de bilhetes se destinar a "fins alheios" ao objeto da empresa, considerando-se como tal, tudo aquilo que for para além do necessário para manter a regular continuidade das operações, isto é, tudo o que não seja essencial ao objeto daquela, consubstancia uma prestação de serviços equiparada a onerosa, e como tal, sujeita a imposto e dele não isenta.

Assim, afigura-se que a venda de bilhetes/ingressos cujo valor da contrapartida é zero, destinados a crianças, efetuada pelos promotores dos espetáculos, com o escopo de atrair clientela, não corporiza um fim alheio à empresa, pelo que não se encontra sujeita a IVA, de acordo com uma leitura a contrario sensu da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

(ii) Uma vez que a transmissão gratuita de bilhetes destinados a crianças não se encontra sujeita a IVA, a mesma não tem de ser titulada por uma fatura. Contudo, caso conste de fatura, a referida operação deve conter a menção «não sujeita a IVA» ou expressão equivalente.

(iii) No caso de ser efetuado um desconto de 100% sobre um bilhete, esta operação corporiza uma prestação de serviços gratuita, a qual, se for realizada de acordo com os usos normais do mercado, tendo como objetivo angariar (potencialmente) clientes, mediante a divulgação/promoção da respetiva atividade, não configura uma prestação de serviços gratuita para fins alheios à empresa, encontram-se, por conseguinte, em virtude de uma leitura a contrario da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, fora do âmbito de incidência do imposto.

Diferentemente, se a oferta de bilhetes for realizada pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, afigura-se que esta consubstancia uma operação tributável para efeitos de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável das referidas operações é o valor normal do serviço, tal como definido no n.º 4 do mesmo preceito.

(iv) O enquadramento, em sede de IVA, dos bilhetes que apenas são emitidos para controlar o número de pessoas que encontram dentro do recinto, de modo a cumprir com as regras de segurança que estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 24/2014, de 14 de fevereiro, segue de perto o que foi explanado no ponto (i) do n.º 32 da presente informação.