



APAVT

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DAS AGÊNCIAS DE VIAGENSE TURISMO

ASSOCIATION PORTUGAISE DES AGENCES DE VOYAGES ET TOURISME
PORTUGUESE ASSOCIATION OF TRAVEL AND TOURISM AGENCIES

MEDALHAS:
OURO DE MÉRITO TURÍSTICO DE PORTUGAL
OURO DA CIDADE DA FIGUEIRA DA FOZ
OURO DE MÉRITO TURÍSTICO DE MACAU

CIRCULAR Nº 74/2004 (SF) – RC/RF

Lisboa, 11 de Novembro de 2004

Assunto: Bilhetes de Avião emitidos contra cartão de crédito

Prezado Associado,

Têm-se levantado algumas dúvidas quanto a necessidade de facturar os bilhetes de avião vendidos pelas Agências de Viagens e pagos com cartão de crédito.

Como a receita vai directamente para a Companhia aérea, não pode a Agência emitir factura de uma receita que não entra nas suas contas.

Conforme conclusão 15.1 do parecer que se junta, emitido pelo Ministério das Finanças, a propósito da aplicação do IVA sobre a TSF, por parte das Agências, o bilhete é equiparado à factura, pelo que o próprio bilhete serve de suporte à despesa e pode e deve ser lançado contabilisticamente, sem necessidade de factura emitida pela Agência.

Com os melhores cumprimentos.

A DIRECÇÃO

Anexo: Parecer da DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

www.apavtnet.pt

Comunicações

em parceria com



Confederação do Turismo Português



SEDE: R. DUQUE DE PALMELA, 2 - 1.º D. - 1250 - 098 LISBOA - TEL. 21 355 30 10 - FAX: 21 314 50 80 E-MAIL: apavt@apavtnet.pt - CONTRIBUINTE: 500 910 839
DELEGAÇÃO NORTE: R. SANTA CATARINA, 1381 - 2.º ESQ. - 4000 - 457 PORTO - TEL. 22 508 95 29 - FAX: 22 551 17 38 E-MAIL: apavtporto@apavtnet.pt



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS (DGCI)

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO



DSIVA

INFORMAÇÃO

Número	19CEZ03 02045
Processo	L121 2003016
Nº de Contribuinte	500 278 725
Cod. Assunto	Origem
L121A	10

Sec. Apo'o Gabinete do	Sec. 10º Capal
Entrada N.º 719	Tida 1 X
Em 13/01/04	Código
Rúbrica. Cui	Rúbrica. Cui

Concordo
Informar-se nos
termos propostos.

2004.01.13

António Luis Esteves Gil
Subdirector-Geral

(Em substituição do Director-Geral)
Despacho n.º 19812/2003 - 11.ª série,
n.º 241 de 17 Out 2003

Concordo por se informar
nos termos propostos, designada-
mente, no ponto 15 da presente
informação.

A considerações do senhor Director-Geral.
09.01.04

Confirmo.

A consideração superior.

Em, 2003-12-19

O Director de Serviços

Manuel Prates

António de Sousa e Meneses

ASSUNTO: IVA - TICKET SERVICE FEE

Tendo por referência a exposição apresentada pela empresa TRANSPORTES
AÉREOS PORTUGUESES, S.A., datada de 2003.08.19, cumpro-me prestar a seguinte

INFORMAÇÃO

1. A questão colocada prende-se objectivamente com o enquadramento em
sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, do denominado "Ticket Service Fee".

NOS CONTACTOS COM OS SERVIÇOS DO IVA MENCIONE SEMPRE O SEU NÚMERO DE CONTRIBUINTE

Contacto via postal

Contacto via telecomunicações

Contacto pessoal

Apartado 8143 - 1802 Lisboa Codex • Telex 64877 Sava P • Telefax 793 65 08 • Tel. 793 66 73 • Av.º João XXI N.º 76 - 1000 LISBOA



2. O "Ticket Service Fee", adiante designado de "TSF", corresponde a um determinado valor que as agências de viagens pretendem cobrar aos seus clientes como pagamento dos serviços de reserva, montagem de percurso e emissão de um bilhete de transporte aéreo.

3. Por razões administrativas e de clareza comercial, quer nas relações entre as empresas transportadoras aéreas e as agências de viagens, quer nas relações entre estas e os seus clientes, entendeu-se que a melhor forma de obter estes resultados seria fazer constar o quantitativo do "TSF" no bilhete de transporte aéreo.

Efectivamente, esta inclusão do "TSF" no bilhete de transporte aéreo permitirá que as empresas prestadoras daquele tipo de serviço, conheçam os montantes facturados pelas agências de viagens associados à emissão dos respectivos bilhetes, permitindo, ainda, que os utentes daqueles serviços conheçam o montante total a pagar no momento da emissão de um bilhete de transporte aéreo.

4. É entendimento da exponente relativo ao enquadramento do "TSF" em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, que o mesmo constitui o pagamento de uma prestação de serviços acessória do transporte.

Considera serem elementos justificativos de tal entendimento:

- a conexão dos serviços inerentes ao "TSF" e respectivo pagamento à emissão do bilhete de transporte e, consequentemente, ao serviço de transporte;
- aqueles serviços existem se, quando e na medida em que, existe o transporte.



4.1 Na sequência deste entendimento, assume serem aplicáveis as normas de localização das operações tributáveis constantes do art.º 6, n.º 5, alíneas b) e d), do Código do IVA, relativas às prestações de serviços de transporte pela distância percorrida fora do território nacional, bem como às prestações de serviços acessórios do transporte, respectivamente, concluindo pela não tributação das mesmas.

Inversamente, considera tributáveis as prestações de serviços de transporte pela distância percorrida em território nacional, bem como as prestações de serviços acessórios daquele transporte, com base nas disposições constantes das alíneas b) e d) do n.º 6 do citado artigo do CIVA.

Apelando para a disposição constante do art.º 14.º, n.º 1, alínea r) do referido Código, que estabelece a isenção de imposto aplicável ao transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas realizados entre ilhas naquelas Regiões, entende que:

- não estão sujeitos a IVA os serviços acessórios de serviços de transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro;
- embora sujeitos a imposto, estarão dele isentos, por aplicação abrangente (extensiva) da alínea d) do n.º 5 do art.º 6.º do CIVA os serviços acessórios de serviços de transporte de pessoas provenientes ou com destino às Regiões Autónomas ou entre as ilhas naquelas Regiões;
- estarão sujeitos à incidência do imposto os serviços acessórios de serviços de transporte de pessoas decorrido em território nacional / continente.

NOS CONTACTOS COM OS SERVIÇOS DO IVA MENCIONE SEMPRE O SEU NÚMERO DE CONTRIBUINTE

1583 07 1073
1583 07 1073
1583 07 1073

Contrato via postal Contrato via telecomunicações Contrato Designat
Aportado 8143 - 1802 - 001 Lisboa • Telex 6 48 77 Seiva P • Telefax 217 936 508 • Telf. 217 610 000 • Av.º João XXI Nº 76 - 1049-065 LISBOA



Refere ainda que a taxa de imposto aplicável ao "TSF" respeitante a voos realizados em território nacional (continente) deverá ser a correspondente à aplicável ao próprio serviço de transporte.

4.2 Quanto à inclusão do "TSF" no bilhete de transporte aéreo (da TAP).

É referido na exposição que, actualmente, os bilhetes emitidos pela TAP e pelas outras transportadoras aéreas beneficiam, sob o ponto de vista fiscal, da sua equiparação à emissão de factura.

Refere ainda que, este regime "adaptado" em matéria de IVA se justifica pelo relativamente reduzido número de intervenientes no processo, as transportadoras aéreas, e o elevado grau de confiança que estas inspiram à Administração fiscal.

Podem incluir-se no bilhete / factura todas as quantias cobradas em nome e por conta da TAP, bem como todas as quantias que esta cobra por conta de outras entidades.

A este respeito é mencionado que, a inclusão no bilhete de transporte aéreo, de uma prestação a favor de um terceiro não parece ser situação inédita. O "Passenger Service Charge" (PSC) que surge no bilhete com a designação YP, corresponde a uma quantia que reverte integralmente para a ANA. Existem outros casos, como a Taxa de Segurança, designada no bilhete como PT.

Conclui referindo que existe, pelo menos, um valor autonomizado nos títulos de transporte aéreo que não reverte para a transportadora, nem constitui sua receita.



5. Efectivamente, de acordo com o mencionado na exposição em apreço, o "TSF" constitui contrapartida dos serviços de reserva, montagem de percurso e emissão de bilhete de transporte aéreo, sejam estes efectuados pela empresa transportadora, nomeadamente a TAP, ou pelas Agências de Viagens, para as quais reverte o respectivo montante.

Parece ser ponto assente que o montante correspondente ao "TSF" irá sempre fazer parte integrante do bilhete de transporte aéreo, seja este emitido pela própria transportadora, seja pelas Agências de Viagens integradas no processo do respectivo processamento.

6. A situação dos transportes aéreos de passageiros face às normas do Código do IVA.

6.1 De acordo com a regra geral de localização das operações tributáveis consagrada no n.º 4 do art.º 6.º do citado Código, o transporte de passageiros é tributado em IVA quando este seja efectuado por um prestador de serviços (transportador) que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.

6.2 Não obstante o disposto na legislação consignada no ponto anterior, as alíneas b) dos n.ºs 5 e 6 do referido art.º 6.º determinam a tributação das prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida em território nacional, onde quer que se situe a sua sede, estabelecimento estável ou o domicílio do prestador.



6.2.1 É certo que da legislação mencionada no ponto anterior resulta a não tributação das prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida fora do território nacional.

6.3 No entanto, é de mencionar que, de acordo com a legislação constante da alínea r) do n.º 1 do art.º 14.º do citado diploma legal, está isento do imposto o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas (Açores e Madeira), e ainda o transporte de pessoas efectuado entre as ilhas naquelas Regiões.

6.4 Complementarmente, será de referir que a taxa aplicável às prestações de serviços de transporte de passageiros localizadas em território nacional é de 5%, por se tratar de operações abrangidas pela verba 2.12 da Lista I anexa ao Código do IVA.

7. É certo que, sendo este o entendimento expresso pela Administração fiscal para as prestações de serviços de transporte de passageiros, também as prestações de serviços acessórias do transporte de passageiros estarão abrangidas pela legislação enunciada nos pontos 6.1 e 6.2 da presente informação, não lhes sendo, por outro lado, aplicável a constante do ponto 6.3.

Quer isto dizer que, em boa verdade, as prestações de serviços acessórios do transporte de passageiros apenas serão tributadas pela distância percorrida em território nacional.



8. Quanto ao enquadramento do "Ticket Service Fee" (TSF), em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

As operações que constituem a base do "TSF" são englobados no conceito de prestação de serviços, tal como se acha definido de forma residual no art.º 4.º do Código do IVA.

Com efeito, eloquente quanto à definição, para efeitos de IVA, do conceito de prestação de serviços, é o comentário constante do Código do Imposto sobre o valor Acrescentado da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo do IVA, edição da Imprensa Nacional Casa da Moeda, E.P. 1985, pág. 48, onde, a propósito do n.º 1 do citado art.º 4.º se pode ler:

"N.º 1:

O conceito de «prestação de serviço», tal como o da 6.ª directiva, tem um carácter residual. São prestações de serviços todas as operações decorrentes da actividade económica que não sejam definidas como transmissões, nos termos do artigo anterior, ou como importações¹. Resulta daqui que a noção de prestação de serviços transcende o seu significado jurídico.

O conceito abrange, assim, a transmissão de direitos, a obrigação de conteúdo negativo (não praticar determinado acto) e ainda a prestação de serviços coactiva, determinada por requisição da autoridade pública."

¹ Actualmente, pela redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 100/95, de 19 de Maio, inclui-se naquele conceito as aquisições intracomunitárias de bens.



9. Será que a prestação de serviços que constitui contrapartida do "Ticket Service Fee" se poderá considerar acessória ao transporte de passageiros?

Parece-nos que não.

Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97).

Ora, no caso em apreço, a prestação de serviços que representa a contrapartida do montante cobrado a título de "TSF" não passa de uma operação efectuada a montante da operação principal, não consubstanciando, só por si, um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador – tanto mais que na maioria dos casos, o beneficiário das quantias cobradas a título de "TSF" não é o prestador do serviço de transporte – nem para a clientela um fim em si.

Na verdade, importa referir que, os serviços de reserva, montagem de percurso e emissão de bilhete de transporte aéreo, sendo conexos com a prestação de serviços de transporte, não poderão ser considerados prestação de serviços acessórios ao transporte, na acepção do termo que permite uma operação acessória beneficiar do regime fiscal da operação principal.

10. Deste modo, as prestações de serviços em apreço, não constituindo prestações de serviços de transporte de passageiros ou prestações de serviços acessórios a estes, são tributadas quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio, de acordo com a regra geral de localização das prestações de serviços constante do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IVA.



Será de notar que estas prestações de serviços não beneficiam de isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado por falta de normas que lhe sejam aplicáveis.

11. Assim, nos casos em que o "TSF" reverta a favor das Agências de Viagens, estas deverão proceder à liquidação do imposto à taxa de 19%, na medida em que a respectiva prestação de serviços não se encontra abrangida por qualquer isenção que lhe seja aplicável, nem contemplada nas Listas anexas ao Código do IVA.

12. Caso o "TSF" reverta a favor da TAP, a situação será diferente.

Com esta afirmação não se pretende insinuar que as operações tenham tratamento diferenciado de acordo com os operadores que as praticam.

Na realidade, aquelas prestações de serviços, mantendo a conexão com a prestação de serviços de transporte, não poderão ser considerados prestação de serviços acessórios ao transporte, na acepção do termo que permite uma operação acessória beneficiar do regime fiscal da operação principal.

Quer isto dizer que, o entendimento, quanto ao enquadramento daquelas prestações de serviços em sede de IVA, não diverge em função dos operadores que as realizam.

Compreender-se-á porquê através da leitura do art.º 16.º do Código do IVA.

Efectivamente, nos termos do n.º 1 da supracitada legislação

" ..., o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro."



O princípio definido por aquela norma, definidora do valor tributável das operações sujeitas a IVA, corresponde, basicamente, ao disposto na 6.ª Directiva.

Tal como requer um imposto sobre o consumo, a tributação faz-se tendo em conta o valor real da operação, ou seja, a despesa feita pelo consumidor. É ainda a lógica do imposto de consumo que determina a inclusão na base tributável das despesas acessórias que irão ser pagas pelo cliente, tais com as referidas a título exemplificativo, pelo n.º 5 do referido artigo, cuja redacção é a seguinte:

“O valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto, incluirá:

- a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;
- b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuada por conta do cliente;
- c) ...”

Nestes termos, dever-se-á sempre atender, na determinação do valor tributável de uma operação sujeita, ao disposto no citado n.º 5, que complementa a regra geral definida no n.º 1 do mesmo artigo.



Nesta ordem de ideias, face ao princípio da tributação da despesa efectiva e tal como requer um imposto sobre o consumo, na base tributável devem ser sempre incluídas as importâncias pagas ou a pagar pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro, a título de complemento de preço da operação tributada.

Deste modo, o montante debitado pela TAP, a título de "TSF", que irá ser pago pelo utente do transporte aéreo, deverá, em nossa opinião, ser englobado no valor tributável da prestação de serviços de transporte, na medida em que constitui um complemento de preço e, como tal, contrapartida de uma operação sujeita a IVA.

É certo que, nos casos em que se trate de:

- transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro;
- transporte de pessoas provenientes ou com destino às Regiões Autónomas;
- transporte de pessoas entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas,

não haverá lugar à liquidação de imposto sobre o valor acrescentado, por se tratar de operações isentas ao abrigo do art.º 14.º, n.º 1, alínea r, do CIVA.

Por outro lado, no caso de transporte de pessoas no território nacional, mais concretamente no continente, as respectivas prestações de serviços – o "TSF" faz parte do valor tributável – estarão sujeitas a imposto à taxa reduzida de 5%, na medida em que se encontram abrangidas pela verba 2.12 da Lista I anexa ao Código do IVA.

13. Quanto à equiparação a factura dos bilhetes de transporte de passageiros emitidos pela TAP.



Efectivamente, por despacho exarado em 1985.10.24, na informação n.º 317, de 1985.10.23, foi entendido que:

- “2. ... tanto os bilhetes de transporte de passageiros, como as cartas de porte emitidas pela TAP poderão ser equiparadas a facturas nos termos do n.º 3 do art.º 39.º, uma vez que satisfazem os requisitos previstos para a factura, com a excepção dos números de identificação fiscal do prestador do serviço ou do fornecedor) e do adquirente (desde que este seja sujeito passivo).
3. Dada porém, a circunstância de o IVA contido nas “despesas de transporte e do sujeito passivo ou do pessoal” não ser dedutível nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º, parece-nos não existirem motivos para a exponente ser obrigada a mencionar o número de identificação fiscal do cliente, mesmo quando seja um sujeito passivo do imposto.
- ...”

14. Quanto à inclusão do “Ticket Service Fee” no bilhete de transporte aéreo, enquanto montante que reverte a favor das Agências de Viagens.

É certo que a inclusão no bilhete de transporte aéreo, de quantias cobradas pelas transportadoras aéreas por conta de outras entidades não é situação inédita.

Quanto a isso, a exponente refere algumas situações que o demonstram, como é o caso do denominado “Passenger Service Charge” (PSC) que surge no bilhete com a designação YP, e cuja quantia reverte integralmente para a ANA - AEROPORTOS E NAVEGAÇÃO AÉREA, E.P..



É também certo que este serviço (Direcção de Serviços do IVA) tem já conhecimento do procedimento relativo à implementação e processamento do BSP / PORTUGAL, designação abreviada para a "Associação de Companhias de Aviação para o Plano de Liquidação e Regularização Bancária em Portugal", como se pode constatar da leitura da informação n.º 1959, de 1992.06.24, averbada de competente despacho na mesma data. Daquele processamento é possível verificar a uniformidade de procedimentos havidos nas relações comerciais entre as Agências de Viagens e as transportadoras aéreas.

Deste modo, parece-nos nada haver a obstar à inclusão do "TSF" no bilhete de transporte aéreo, tendo em conta que já existem situações similares e que, por esta via, a economia do imposto se encontra mais garantida, na medida em que, além dos intervenientes habituais em operações deste tipo, a situação em apreço integra, ainda, uma entidade que organiza e regula o cumprimento dos procedimentos comerciais e, porque não fiscais, entre os primeiros.

15. Em conclusão.

15.1 O bilhete de transporte aéreo é equiparado a factura.

15.2 Parece-nos que nada obsta à inclusão do "Ticket Service Fee" (TSF) no bilhete de transporte aéreo.

15.3 Nos casos em que o "TSF" reverte a favor das Agências de Viagens, estará sujeito à liquidação do imposto sobre o valor acrescentado à taxa de 19%.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS (DGCI)

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO



14

Nos casos em que o "TSF" reverte a favor da TAP, deverá ser incluído no valor tributável da operação a que se refere (transporte aéreo)

À consideração superior.

O Técnico de Administração Tributária Adjunto

Carilma
12.3.1992

Adelino

2-2-1992

Carlos
(Carlos Manuel Podras Dias)

MARIA EMILIA PIMENTA

Chefe de Serviço