
ALGUMAS NOTAS SOBRE A EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
ACRESCENTADO NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

SOME THOUGHTS ABOUT THE VAT CHARGEABILITY IN THE SUPPLY OF SERVICES

CLOTILDE CELORICO PALMA¹

RESUMO

Neste artigo fazemos algumas reflexões sobre a exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas prestações de serviços, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Palavras chave: IVA; exigibilidade ; prestações de serviços

ABSTRACT

In this article we share some thoughts about the VAT chargeability in the supply of services, according to the European Court of Justice.

Keywords: VAT; chargeability; supply of services

Índice

1. Regras da exigibilidade e do facto gerador	2
1.1. Regras da Directiva IVA	2
1.2. Regras do Código do IVA	3
2. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia	4

¹A Autora pode ser contactada em: clotilde.palma@sapo.pt.

1. REGRAS DA EXIGIBILIDADE E DO FACTO GERADOR

1.1. REGRAS DA DIRECTIVA IVA

As regras sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto respondem-nos à questão de saber quando é que o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado. São dois aspectos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.

O nosso legislador não define o que se entende por facto gerador e exigibilidade do imposto. No seu [artigo 62.º](#), alínea 1), a [Directiva IVA](#)² determina que, “...*por facto gerador do imposto, entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto*”. Na alínea 2) da mesma disposição legal, estipula-se que por exigibilidade do imposto “... *entende-se o direito que o Fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido*”.

O [artigo 63.º](#) da Directiva prevê que “*O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.*”

Por sua vez, o respectivo [artigo 64.º](#), n.º1, tem a seguinte redacção: “*Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.*”

Note-se que o [artigo 66.º](#) da Directiva IVA permite aos Estados membros derrogar o disposto nos “*artigos 63.º, 64.º e 65.º [...] [e] prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:*

- a) *O mais tardar, no momento da emissão da fatura;*
- b) *O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;*
- c) *Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador”.*

² Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).

1.2. REGRAS DO CÓDIGO DO IVA

De acordo com o estatuído na Directiva IVA, regra geral, nos termos do disposto no [artigo 7.º](#), n.º 1, alíneas a) e b), do [Código do IVA](#) (CIVA), o imposto é devido e torna-se exigível:

- a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.

Note-se, todavia, que apesar de em conformidade com esta regra geral a exigibilidade e o facto gerador coincidirem, o certo é que o artigo 8.º vem derrogar esta regra da exigibilidade sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à obrigação de emitir uma factura nos termos do [artigo 29.º](#).³

Nestas circunstâncias que, na prática, acabam por ser a regra, o imposto torna-se exigível:

- a) Se o prazo previsto para a emissão de factura for respeitado, no momento da sua emissão ([artigo 8.º](#), n.º 1, alínea a));
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina (artigo 8.º, n.º 1, alínea b));
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura, no momento desse pagamento, pelo montante recebido (artigo 8.º, n.º 1, alínea c)).

Refira-se que, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 8.º, o disposto no n.º 1 é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como é definido no artigo 7.º. Isto é, consagra-se, desta forma, a regra de que nos adiantamentos deverá proceder-se à liquidação do imposto.

Mencione-se a este propósito que, de acordo com a doutrina da Administração Fiscal, os adiantamentos devem ter para efeitos de IVA o mesmo tratamento que a operação definitiva. Serão isentos se a operação a que se referem for isenta. Serão tributados se a operação a que se referem for tributada⁴.

³ Obrigatoriedade essa que é a situação regra.

⁴ Cfr. Informação n.º 15, de 13.2.89, da DSCA do SIVA.

Ora, torna-se assim crucial, no caso das prestações de serviços, saber quando é que se consideram realizadas, facto que deve ser aferido casuisticamente, atendendo às circunstâncias concretas de cada caso.

2. JURISPRUDENCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

Como o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) notou no seu Acórdão de Outubro de 1995⁵, [Caso Ufficio IVA di Trapani](#), “Deve salientar-se a esse respeito que o artigo 6.º, n.º 4, da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 71, p. 1303; EE 09 FI p. 6), bem como a proposta da Comissão que originou a sexta directiva (Suplemento 11/73 do Boletim das Comunidades Europeias, p. 13), previam apenas raras excepções à regra segundo a qual o imposto é exigível no momento em que o serviço é prestado. Como o advogado-geral observou no ponto 22 das suas conclusões, o facto de o legislador comunitário ter alargado amplamente o âmbito das derrogações admissíveis permite supor que quis deixar aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação.”

Em conformidade com a interpretação que o TJUE tem vindo a fazer das regras vindas de enunciar da Directiva IVA, regra geral, a partir do momento em que o serviço é disponibilizado e facturado, deve, como tal, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir materialmente a utilizá-lo.

Existindo dúvidas sobre a verificação efectiva da realização de prestações de serviços para efeitos de IVA e consequente liquidação e dedução do imposto, o TJUE pronunciou-se algumas vezes sobre tal questão.

No Acórdão de 19 de Dezembro de 2012⁶ relativo ao Caso [Orfey Bulgaria](#), esteve em causa a constituição de um direito de superfície por pessoas singulares a favor de uma sociedade como contraprestação de serviços de construção prestados por essa sociedade às referidas pessoas singulares.

⁵ Proc. C-144/94 26.

⁶ Proc. C-549/11.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntava, no essencial, se os artigos 63.º e 65.º da Directiva IVA devem ser interpretados no sentido que, quando é constituído um direito de superfície a favor de uma sociedade com vista à construção de um prédio, como contraprestação de serviços de construção de determinados bens imóveis que se encontram nesse prédio, e a referida sociedade se compromete a entregar o prédio, chave na mão, às pessoas que constituíram este direito de superfície, se opõem a que o IVA sobre estes serviços de construção se torne exigível a partir do momento em que o direito de superfície é constituído, ou seja, antes de essa prestação de serviços ser efectuada.

Tal como o TJUE concluiu, “27 *A este respeito, importa recordar que o artigo 63.º da diretiva IVA prevê que o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que a entrega de bens ou a prestação de serviços é efetuada. O artigo 65.º da mesma diretiva, nos termos do qual, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto se torna exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido, constitui uma derrogação à regra enunciada no artigo 63.º e, enquanto tal, deve ser objeto de uma interpretação estrita (acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, Colet., p. I-1685, n.º 45).*

28 *Assim, para que o IVA seja exigível, sem que a entrega ou a prestação de serviços tenha sido efetuada, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega dos bens ou da futura prestação de serviços, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que, no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam designados com precisão (acórdãos BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, já referido, n.º 48, e de 3 de maio de 2012, Lebara, C-520/10, n.º 26). Não podem portanto estar sujeitos a IVA os pagamentos por conta de entregas de bens ou de prestações de serviços ainda não claramente identificadas (acórdãos BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, já referido, n.º 50, e de 16 de dezembro de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Colet., p. I-13179, n.º 31).*

29 *Por conseguinte, não está excluído que, em aplicação do artigo 65.º da diretiva IVA, o imposto devido sobre os serviços de construção se torne exigível a partir do momento em que o direito de superfície, que constitui a totalidade da contraprestação destes serviços, é constituído a favor da sociedade que deve prestar os referidos serviços, desde que, nesse momento, todos os elementos pertinentes dessa futura*

prestação de serviços já sejam conhecidos e, portanto, em particular, os serviços em causa sejam designados com precisão.”

Termos em que o TJUE conclui que as normas em causa devem ser interpretadas no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, não se opõem a que o IVA sobre estes serviços de construção se torne exigível a partir do momento em que o direito de superfície é constituído, ou seja, antes de essa prestação de serviços ser efetuada, desde que, nesse momento, todos os elementos pertinentes dessa futura prestação de serviços já sejam conhecidos e, portanto, em particular, os serviços em causa sejam designados com precisão, e que o valor do referido direito seja susceptível de ser expresso em dinheiro.

No Caso *Efir*, no qual foi exarado o Acórdão em 7 de Março de 2013⁷, estava igualmente em análise o facto de diversas pessoas terem constituído a favor da Efir direitos de superfície sobre terrenos que lhes pertenciam. A Efir conferia-lhes o direito de construir edifícios nos terrenos e de se tornarem o proprietário exclusivo dos bens imóveis a construir. Em contrapartida a Efir comprometia-se a construir os imóveis. Aquando da constituição do direito de superfície os trabalhos ainda não estavam realizados, tendo a Efir facturado serviços de construção como contrapartida da cedência de direitos de superfície.

Questionou-se se o IVA poderia ser exigível a partir da constituição do direito de superfície ainda que as prestações de serviços de construção não tivessem sido realizadas.

O TJUE concluiu que, *“1) Les articles 63 et 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l’affaire au principal, lorsque des droits de superficie sont constitués au profit d’une société en vue de l’édification de bâtiments, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles que ladite société s’engage à livrer clés en main aux personnes ayant constitué ces droits de superficie, ces articles ne s’opposent pas à ce que la taxe sur la valeur ajoutée sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel les droits de superficie sont constitués, c’est-à-dire avant que ces prestations de services ne soient effectuées, dès lors que, au moment de la constitution*

⁷ Proc. C-19/12.

de ces droits, tous les éléments pertinents de ces futures prestations de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision, et que la valeur desdits droits est susceptible d'être exprimée en argent, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans lesquelles les opérations ne sont pas réalisées entre parties liées au sens de l'article 80 de la directive 2006/112, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, les articles 73 et 80 de cette directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsque la contrepartie d'une opération est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis."

No Caso [Sani treyd](#), no qual foi proferido Acórdão em 21 de Março de 2013, julgou-se uma questão similar que teve idêntica conclusão⁸.

Por sua vez, no Caso [ALIC](#), no qual foi exarado Acórdão em 3 de Setembro de 2015⁹, esteve em análise a dedução do IVA que incidiu a montante sobre a aquisição de serviços de consultoria por avença.

A ALIC é uma sociedade búlgara cuja actividade tem por principal objecto a agricultura, horticultura, pecuária e actividades auxiliares. A sociedade celebrou contratos de avença relativos a serviços de consultoria com quatro outras sociedades, nos domínios do financiamento de empresas, do desenvolvimento comercial, do aconselhamento jurídico e da segurança da informação. Estas sociedades de consultoria eram todas representadas pela mesma pessoa. As partes puseram fim a estes contratos a partir de 5 de Março de 2012.

A Administração Fiscal entendeu que não tinha sido apresentada nenhuma prova do tipo, quantidade e natureza dos serviços realmente fornecidos, nomeadamente nenhum documento original relativo ao número de horas executadas, e que não tinham sido prestadas informações sobre a forma como os preços dos serviços tinham sido fixados, recusando à ALIC o direito a deduzir o IVA facturado pelos prestadores de serviços

⁸ Proc. C-153/12.

⁹ Proc. C-463/14.

O órgão jurisdicional teve dúvidas sobre a questão de saber se um contrato de avença como o que está em causa pode constituir uma prestação de serviços na acepção da Directiva IVA, ou se apenas a prestação de serviços de consultoria concretos é susceptível de constituir uma prestação desse tipo e dar direito à dedução do IVA e se o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no final do período para o qual o pagamento foi acordado.

Foram submetidas ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

“1) *Devem os artigos 24.º, n.º 1 e 25.º, alínea b), da Directiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o conceito de ‘prestação de serviços’ abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria como os do processo principal, nos quais o prestador de serviços, que dispõe de pessoal qualificado para a prestação dos serviços, se colocou à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato e se obrigou a abster-se de celebrar contratos com objeto equiparável com concorrentes do cliente?*

2) *Devem os artigos 63.º e 64.º, n.º 1, da Directiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto, no caso de prestações de serviços de consultoria por avença, ocorre no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente de o cliente ter ou não usufruído das prestações de serviços que o consultor disponibilizou ao cliente e da respetiva frequência?*

3) *Deve o artigo 62.º, n.º 2, da Directiva [IVA] ser interpretado no sentido de que aquele que presta serviços no âmbito de um contrato de avença para prestação de serviços de consultoria se encontra obrigado a liquidar o imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações de serviços no termo do prazo para o qual foi acordado o pagamento da avença, ou essa obrigação só se constitui quando o cliente tiver usufruído, no respetivo período de tributação, das prestações de serviços do consultor?”*

No processo que deu origem ao Caso *Kennemer Golf*¹⁰, e no processo que deu origem ao Caso *Le Rayon d’Or*¹¹, respectivamente, o Tribunal de Justiça já tinha analisado a aplicação do IVA, por um lado, a uma quota anual fixa paga a uma associação desportiva com vista à utilização de instalações desportivas que incluem um campo de golfe e, por outro, ao pagamento de uma quantia fixa por serviços de cuidados a pessoas dependentes.

¹⁰ Acórdão de 21 de Março de 2002, Proc. C -174/00.

¹¹ Acórdão de 27 de Março de 2014, Proc. C-151/13.

No n.º40 do Acórdão no Caso [Kennemer Golf](#) e no n.º36 do Acórdão no Caso [Le Rayon d'Or](#), o TJUE considerou, em substância, que, quando a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços para fornecer, no momento oportuno, as prestações solicitadas pelo cliente, não é necessário, para reconhecer a existência de umnexo directo entre a referida prestação e a contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação individualizada e pontual efectuada a pedido de um cliente. Em cada um dos processos que deram origem aos acórdãos referidos existia uma prestação de serviços tributável, à qual a quantia fixa se reportava, independentemente do número de serviços prestados e recebidos, no caso concreto, respetivamente, do número de partidas de golfe efectuadas ou do número de cuidados prestados.

Como o TJUE já concluiu, a circunstância de as prestações não serem definidas antecipadamente nem individualizadas e de a remuneração ser paga sob a forma de um montante fixo também não é susceptível de afectar o nexo directo existente entre a prestação de serviços efectuada e a contrapartida recebida, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados¹².

Neste contexto, o TJUE concluiu que estas considerações são aplicáveis a um contrato de avença relativo a serviços de consultoria, como o que estava em causa no processo principal, no quadro do qual o cliente se obrigou a pagar montantes fixos a título da remuneração acordada entre as partes, independentemente da quantidade e da natureza dos serviços de consultoria efectivamente prestados durante o período a que essa remuneração se refere. Como notou, o facto de o cliente não pagar um único montante fixo, mas efectuar vários pagamentos periódicos, não afecta esta conclusão, uma vez que a diferença relativa a esses pagamentos diz respeito não à natureza tributável da actividade mas apenas às modalidades de pagamento da quantia fixa¹³.

Relativamente à segunda e terceira questões, como o TJUE concluiu, “49 ... *uma prestação como a que está em causa no processo principal, que consiste essencialmente em estar permanentemente à disposição do cliente para lhe prestar serviços de consultoria e que é remunerada através de montantes fixos, pagos periodicamente, deve ser considerada efectuada durante o período a que se reporta o pagamento, tenha o prestador de serviços efetivamente prestado ou não aconselhamento ao seu cliente durante esse período.*”

¹² Caso [Le Rayon d'Or](#), Proc. C-151/13, já cit., n.º37.

¹³ N.ºs 40 e 41.

50 *É no final de cada período a que se reportam os pagamentos que a prestação deve ser considerada efetuada na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Na medida em que o facto gerador e a exigibilidade do imposto dependem do momento em que a prestação de serviços é efetuada, na aceção do artigo 63.º da referida diretiva, é também no final de cada um desses períodos que ocorrem esses dois acontecimentos.*

51 *Consequentemente, há que responder à segunda e terceira questões submetidas que, no que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os do processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu efetivamente dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.”*

No mesmo sentido o TJUE já decidiu, por exemplo no Caso [Air France-KLM](#), que o IVA é exigível mesmo no caso de o viajante não utilizar o bilhete de avião dado, como concluiu, o serviço ter sido disponibilizado ao utente, isto é, ter havido um acto de consume consubstanciado na disponibilização de tal serviço¹⁴.

A Air France-KLM, que sucedeu à Air France em 2004, é uma sociedade com sede em França, que exerce uma actividade de transporte aéreo. No âmbito dessa actividade, a Air France-KLM efectua serviços de transporte aéreo de passageiros no território francês. Uma vez que esses voos estão sujeitos a IVA, os bilhetes de avião referentes a esses voos são vendidos a preços que incluem esse imposto.

A partir de 1999, a Air France deixou de entregar ao Tesouro o IVA cobrado sobre o preço de venda dos bilhetes emitidos e não utilizados pelos passageiros dos seus voos domésticos. Estavam em causa, por um lado, bilhetes não passíveis de troca e que caducaram devido à não comparência dos passageiros no momento do embarque e, por outro, bilhetes passíveis de troca não utilizados dentro dos respectivos prazos de validade.

Na sequência de uma fiscalização da contabilidade, a Administração Fiscal entendeu que as quantias relativas a esses “bilhetes emitidos e não utilizados” deviam ter sido sujeitas a IVA.

¹⁴ Acórdão de 15 de Dezembro de 2015, Processos apensos C-250/14 e C-289/14.

Tendo dúvidas quanto à sujeição a IVA de um título de transporte não utilizado, o *Conseil d'État* decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) *Devem as disposições dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada] ser interpretadas no sentido de que a emissão do bilhete pode ser equiparada à execução efetiva da prestação de transporte e de que os montantes não devolvidos pela companhia aérea, quando o titular do bilhete não tiver utilizado o seu bilhete e este tiver caducado, estão sujeitos [a IVA]?*

2) *Em caso afirmativo, o imposto cobrado deverá ser entregue ao Tesouro a partir do momento em que é recebido o preço, mesmo que a viagem possa não se realizar por facto imputável ao cliente?»*

No Processo apenso C-289/14 estava em causa a mesma realidade.

Resulta da decisão de reenvio no [Processo C-289/14](#) que a Brit Air, atual Hop!-Brit Air SAS, efectuou serviços de transporte aéreo de passageiros no âmbito de um contrato de *franchising* celebrado com a Air France-KLM. Esta última estava encarregada da comercialização e da gestão da venda de bilhetes das linhas exploradas em *franchising* pela Brit Air.

A Air France-KLM recebia o preço dos bilhetes, entregando-o em seguida à Brit Air por cada passageiro transportado. A título dos bilhetes vendidos mas não utilizados, quer por não comparência do passageiro no momento do embarque quer pela caducidade do bilhete, a Air France-KLM pagava à Brit Air uma compensação anual fixa calculada em percentagem (2%) do volume de negócios anual (com IVA incluído) das linhas exploradas no âmbito do contrato de *franchising*. A Brit Air não pagou IVA sobre esse montante.

Tendo dúvidas quanto à tributação em sede de IVA de quantias pagas por uma companhia aérea a uma empresa da mesma natureza como contrapartida pela venda de bilhetes de transporte não utilizados, o *Conseil d'État* decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) *Devem as disposições dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada] ser interpretadas no sentido de que o montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual (com IVA incluído) das linhas exploradas no âmbito de um contrato de franchising, pago por uma companhia aérea que, por conta de uma outra companhia aérea, tiver emitido bilhetes entretanto caducados, constitui uma indemnização não sujeita a imposto paga à segunda*

companhia aérea para reparar o prejuízo causado pela mobilização em vão dos seus meios de transporte ou constitui um montante que corresponde ao preço dos bilhetes emitidos e caducados?

2) *No caso de se considerar que esse montante corresponde ao preço dos bilhetes emitidos e caducados, devem essas disposições ser interpretadas no sentido de que a emissão do bilhete pode ser equiparada à execução efetiva da prestação de transporte e de que os montantes não devolvidos pela companhia aérea quando o titular do bilhete não tiver utilizado o seu bilhete e este tiver caducado estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado?*

3) *Em caso afirmativo, o imposto cobrado deverá ser entregue ao Tesouro [pela Air France ou pela Brit Air] a partir do momento em que é recebido o preço, mesmo que a viagem possa não se realizar por facto imputável ao cliente?»*

Recordando a teoria das contraprestações recíprocas, o TJUE conclui que “25 *Resulta destes elementos que uma prestação de serviços, como o transporte aéreo de passageiros, está sujeita a IVA nos casos em que, por um lado, a quantia paga por um passageiro a uma companhia aérea, no âmbito de uma relação jurídica materializada no contrato de transporte, está diretamente relacionada com um serviço individualizável, relativamente ao qual constitui a remuneração, e, por outro, o referido serviço é prestado.*

26 *A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu que os serviços cuja prestação corresponde ao cumprimento das obrigações decorrentes de um contrato de transporte aéreo de pessoas são o registo assim como o embarque dos passageiros e o seu acolhimento a bordo do avião no lugar de descolagem estipulado no contrato de transporte em causa, a partida da aeronave à hora prevista, o transporte dos passageiros e das suas bagagens do lugar de partida para o lugar de chegada, o acompanhamento dos passageiros durante o voo e, finalmente, o desembarque, em condições de segurança, no lugar de aterragem e à hora que esse contrato fixa (v. acórdão Rehder, C-204/08, EU:C:2009:439, n.º 40).*

27 *Todavia, a realização dessas prestações só é possível se o passageiro da companhia aérea se apresentar na data e no local de embarque previstos, reservando-lhe a referida companhia o direito de delas beneficiar até à hora do embarque nas circunstâncias definidas pelo contrato de transporte celebrado no momento da compra do bilhete.*

28 *Por conseguinte, a contraprestação do preço pago quando da compra do bilhete é constituída pelo direito que dele retira o passageiro de beneficiar da execução das obrigações decorrentes do contrato de transporte, independentemente do facto de o passageiro exercer esse direito, sendo que a companhia aérea realiza a prestação a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de beneficiar dessas prestações.”*

Como o TJUE notou, “ 31 Ora, o conceito de «prestação de serviços», na aceção da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, deve ser interpretado independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração Fiscal esteja obrigada a proceder à averiguação da intenção do sujeito passivo, atendendo ao seu carácter objetivo (v. acórdão [Newey](#), C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 41 e jurisprudência referida).”

Termos em que o TJUE conclui que a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a IVA, nos casos em que os bilhetes emitidos não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso¹⁵.

Recordando a jurisprudência firmada do TJUE, o Tribunal conclui que cabe responder à segunda questão no Processo [C-250/14](#) e à terceira questão no Processo [C-289/14](#) no sentido de que o IVA pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não utilizou o seu bilhete se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido quer pela própria companhia aérea, quer por um terceiro agindo em seu nome e por sua conta, quer ainda por um terceiro que age em nome próprio, mas por conta da companhia aérea¹⁶.

Assim, como notou neste contexto, nos processos principais, os requisitos para a aplicação das normas em apreço podem estar preenchidos na medida em que todos os elementos da futura prestação de transporte já sejam conhecidos e identificados com precisão no momento da compra do bilhete. Por outro lado, o carácter integral e não parcial do pagamento do preço não é susceptível de pôr em causa essa interpretação¹⁷,

¹⁵ N.º 35.

¹⁶ N.º 43. Como o TJUE concluiu, “3) Os artigos 2.º, n.º1, e 10.º, n.º2, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 1999/59 e, em seguida, pela Diretiva 2001/115, devem ser interpretados no sentido de que, no caso de um terceiro comercializar os bilhetes de uma companhia aérea por conta daquela no âmbito de um contrato de franchising e lhe pagar, a título dos bilhetes emitidos e caducados, um montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual das linhas aéreas correspondentes, esse montante constitui uma quantia tributável a título de contrapartida dos referidos bilhetes.”

¹⁷ Acórdãos [Orfey Bulgaria](#), Proc. C-549/11, n.º37, [Efir](#), Proc. C-19/12, n.º39; e despacho [Sani treyd](#), Proc. C-153/12, n.º32.

recordando ainda que, no caso de não comparência de um passageiro, a companhia aérea que vende um bilhete de transporte cumpre as suas obrigações contratuais a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de invocar os seus direitos