

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: DL nº 221/85, de 3/3

Assunto: Agências de Viagens – Operador que atua nome próprio perante os clientes, recorrendo a transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros – Aplicação do 'Regime da margem de lucro - Agências de viagens'.

Processo: **nº 12423**, por despacho de 2017-10-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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.

I. Introdução

1. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade trimestral, registada desde 10/03/2015, por "Atividades das Agências de Viagem" - CAE 79110, efetuando operações que conferem direito à dedução.

2. Informa que *"atua em nome próprio perante os clientes, recorrendo a transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros"* e no âmbito da sua atividade está *"sujeita à aplicação do Decreto-Lei 221/85, de 3 de julho"*.

3. A Requerente *"vai prestar um serviço a um cliente seu, recorrendo para o efeito aos serviços prestados por terceiros, que consiste num cruzeiro a bordo de um navio que parte de Lisboa, fazendo escala em Barcelona, Marselha, Génova, Málaga e Casablanca, regressando a Lisboa"*.

4. Assim, solicita *"informação vinculativa acerca do facto descrito, no sentido de saber se é correto, no âmbito do Art. 6.º do CIVA, enquadrar as operações como assimiladas a: transmissão intracomunitária - no que respeita à operação com o seu cliente; aquisição intracomunitária - no que respeita à operação com o seu fornecedor"*.

II. Enquadramento Jurídico-Tributário dos Factos

5. Sobre a localização das operações dispõe o art. 6.º do CIVA, constando do nº 6 a regra geral de localização das prestações de serviços:

i. Alínea a): uma prestação de serviços efetuada a um sujeito passivo estabelecido no território nacional considera-se localizada em Portugal, o território onde o adquirente se encontra estabelecido. A referida disposição legal refere que *"São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a [...] Um sujeito passivo dos referidos no nº 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador"*;

ii. Alínea b): uma prestação de serviços efetuada a um particular considera-

se localizada em Portugal, o território onde o prestador se encontra estabelecido. Com efeito, na referida disposição legal podemos ler que *"São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a [...] Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados"*.

6. Refira-se ainda que está prevista uma regra específica de localização no art. 6.º, nº 8 al. d), nos termos do qual, *"Não obstante o disposto no nº 6, são tributáveis as [...] Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação [...] durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra no território nacional"*.

7. No entanto, o regime jurídico relevante para a questão em análise é o do regime do IVA das agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos, previsto no Decreto-Lei nº 221/85, de 03/07 (alterado pelo Decreto-Lei nº 206/96, de 26/10, e pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12), que se caracteriza por ser um regime no qual o imposto a pagar é calculado pelo método da "base de base", isto é, a tributação será apenas sobre a margem bruta das agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos.

8. As prestações de serviços efetuadas no âmbito do Decreto-Lei nº 221/85 são localizadas no país em que as referidas entidades disponham da sede da sua atividade económica ou de um estabelecimento estável a partir do qual prestem os serviços - o que decorre do disposto no art. 307.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA).

9. A aplicação deste regime obedece a três condições, previstas no nº 1 do art. 1.º do referido Decreto-Lei, a verificar pelas "agências de viagem" e "organizadores de circuitos turísticos":

- a) Atuem em nome próprio perante os clientes;
- b) Recorram, para a realização das suas operações, a transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros;
- c) A agência ou o organizador tenham sede ou estabelecimento estável no território nacional.

Ou seja, estamos perante uma única prestação de serviços e como tal sujeita a IVA.

10. Considera-se que uma agência de viagem ou um organizador de circuitos turísticos atua "em nome próprio" quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência ou o organizador dos circuitos que fatura em nome próprio, as prestações de serviços necessárias. Por sua vez, quando a exponente recorre, para a sua realização, a transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por terceiros, estas operações são consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do art. 1.º do referido diploma.

11. Considera-se que uma agência ou um organizador não atua "em nome próprio", mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro fatura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços).

12. Estamos na presença de um "pacote turístico" sempre que uma agência de viagem ou um organizador de circuitos turísticos atue em nome próprio

perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, situação em que, nos termos do art. 3.º do Decreto-Lei nº 221/85, o valor tributável "é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, com inclusão do IVA", calculando-se o imposto devido nos termos do art. 6.º do mesmo diploma, mediante a aplicação da taxa normal (23%) ao valor tributável (margem), ainda que o custo suportado nas operações efetuadas por terceiros inclua IVA a taxas diferentes.

13. Nestes termos, sempre que uma agência de viagem organize um "pacote turístico" deve considerar para o cálculo do custo do mesmo, para além das despesas relativas a transportes, alojamento, alimentação e outros, o IVA suportado na aquisição dos referidos serviços, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do art. 1.º do referido diploma.

14. De acordo com o disposto no nº 1 do art. 4.º do Decreto-Lei nº 221/85, os sujeitos passivos por ele abrangidos não têm direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou as prestações de serviços, a que tiveram de recorrer para a realização do referido "pacote turístico". No entanto, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços que não concorram para a realização do "pacote turístico" é dedutível nos termos gerais do Código do IVA (arts. 19.º e ss.).

III. Conclusão

15. Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do Decreto-Lei nº 221/85 (como é o caso da Requerente quando organiza o "pacote turístico") não têm direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens e prestações de serviços adquiridos a terceiros para realização da prestação de serviços em benefício dos seus clientes (nº 1 do art. 4.º).

16. As referidas prestações de serviços são localizadas no país em que as referidas entidades disponham da sede da sua atividade económica ou de um estabelecimento estável a partir do qual prestem os serviços.

17. As faturas emitidas pelos sujeitos passivos não podem discriminar o IVA e devem conter a menção 'Regime da margem de lucro - Agências de viagens'.