

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: Decreto-Lei n.º 221/85
- Assunto: Agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos
- Processo: n.º 2449, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-10-11.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « .... **A. Viagens** ...», presta-se a seguinte informação.

A Requerente solicita informação de carácter vinculativo sobre o disposto no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 61/2011 de 6 de Maio, relativamente a determinadas operações no âmbito da actividade de agências de viagens e operadores turísticos, face à disciplina do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho.

Coloca, em concreto, cinco questões, quatro das quais se prendem com a conjugação entre os vários números do referido artigo 15.º e o Decreto-Lei n.º 221/85; uma última refere-se à formação do valor tributável de acordo com as disposições do Decreto-Lei n.º 221/85.

### QUESTÃO PRÉVIA

O Decreto-lei n.º 61/2011 (adiante DL 61/2011) estabelece o regime jurídico de acesso e de exercício da actividade das agências de viagens e turismo (adiante A. Viagens), no âmbito da política prosseguida para este sector de actividade pelo então Ministério da Economia, da Inovação e do Desenvolvimento. O referido diploma legal regula matérias de natureza económica, administrativa e concorrencial, entre outras, mas não aborda a matéria relativa à natureza fiscal destas operações, a qual se encontra regulada no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho (adiante DL 221/85).

Faz-se, assim, uma breve análise daquele diploma, tendo em vista determinar se o mesmo coloca algum condicionalismo com reflexo em matéria de natureza fiscal.

Não obstante, a presente informação é prestada, apenas, relativamente ao estatuído no DL 221/85, quando aplicável à questões colocadas e de acordo com a orientação da administração tributária sobre o assunto, uma vez que não compete a esta Direcção de Serviços pronunciar-se sobre o teor do primeiro diploma legal.

### BREVE ALUSÃO AO DL 61/2011 E SUA RELAÇÃO COM O DL 221/85.

O DL 61/2011 estabelece o regime de acesso e de exercício da actividade de agências de viagens e turismo. Recorda-se que este diploma legal não regula matéria de natureza fiscal. Sob o CAPÍTULO III são estabelecidos os

princípios gerais do exercício da actividade de agências de viagens e de turismo (artigos 13.º e 14.º), a noção, espécies e condicionalismos das viagens turísticas (artigos 15.º, 16.º e 17.º), e as obrigações e condições gerais na constituição de viagens turísticas organizadas (artigos 18.º e seguintes).

A leitura do diploma legal aparenta alguma fragilidade estrutural e conceptual, que condiciona o intérprete. Não obstante, refere-se que o mesmo determina um conjunto de normas delimitativas do exercício da actividade das agências de viagens e turismo, estabelecendo, entre outros, os conceitos de viagem turística, viagem organizada e viagem por medida, esclarecendo que a eventual facturação separada dos diversos elementos de uma viagem organizada não prejudica a sua qualificação legal nem a aplicação do respectivo regime.

De entre as várias noções tem realce a de que, para que se enquadre no regime criado, a viagem turística deva combinar, pelo menos, dois serviços, sendo um de transporte ou alojamento e outro um serviço não subsidiário do transporte ou alojamento. O diploma apresenta como serviços turísticos não subsidiários do transporte e do alojamento (que fazem parte da noção de viagem turística organizada), nomeadamente, os relacionados com eventos desportivos, religiosos e culturais, quando a viagem exceda vinte e quatro horas ou inclua uma dormida e desde que estes serviços representem uma parte significativa da viagem. Não estabelece, contudo, o critério de aferição, sendo entendível que, quando os referidos serviços não representam uma parte significativa da viagem (admite-se que o diploma legal se refira ao custo dos componentes da viagem), poderão os mesmos ficar excluídos da noção de viagem turística organizada.

No artigo 13.º o diploma prevê ainda que, na realização de viagens turísticas e na recepção, transferência e assistência de turistas, as agências de viagens possam utilizar os seus próprios meios de transporte ou aqueles de que sejam locatárias.

Desta muito breve análise, pode concluir-se que o DL 61/2011 estatui critérios com alguma complexidade, que incluem ou afastam as operações das respectivas noções, permitindo, no âmbito do regime, a conjugação de serviços adquiridos a terceiros com serviços próprios, com os quais o regime especial de tributação das agências de viagens previsto na Directiva do IVA e transposto pelo DL 221/85 não se pode compadecer.

Em face deste desfasamento, importa reafirmar o quadro legal de tributação das operações das agências de viagens e operadores de circuitos turísticos, dando resposta às solicitações da Requerente, no possível, à luz deste regime especial do IVA.

#### **ENQUADRAMENTO EM IVA DA ACTIVIDADE DE AGÊNCIAS DE VIAGENS E DE CIRCUITOS DE OPERADORES TURÍSTICOS.**

O DL 221/85 estabelece uma disciplina própria para o apuramento do Imposto Sobre o Valor Acrescentado nas operações das agências de viagens e operadores de circuitos turísticos com sede ou estabelecimento estável no território nacional, que actuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas por terceiros. Este diploma legal transpõe,

para o ornamento jurídico nacional, o normativo então constante do artigo 26.º da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977. Esta Directiva foi substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (actual Directiva do IVA), que manteve, nos artigos 306.º a 310.º, as disposições legais respeitantes ao regime especial das agências de viagens.

De harmonia com a disciplina do DL 221/85, a revenda pelas A. Viagens, aos seus clientes, do conjunto das transmissões de bens e prestações de serviços adquiridas a terceiros para benefício dos mesmos, constitui uma única prestação de serviços, como tal sujeita a IVA (n.º 2 do artigo 1.º).

Para efeitos de incidência e determinação do imposto, a prestação de serviços considera-se efectuada no acto do pagamento integral da respectiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro (n.º 1 do artigo 2.º).

O valor tributável da prestação de serviços 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 efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA (n.º 1 do artigo 3.º).

Se as operações adquiridas a terceiros forem efectuadas por estes fora da comunidade, a prestação de serviços da A. Viagens é assimilada a uma actividade de intermediário, isenta de IVA por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do Código (n.º 3 do artigo 1.º). No caso de, para um mesmo pacote, a A. Viagens adquirir bens e/ou serviços a terceiros simultaneamente dentro e fora da Comunidade, deve determinar o imposto que incide sobre a prestação de serviços mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente (de harmonia com o cálculo previsto no n.º 3 do artigo 3.º).

Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do DL 221/85 não têm direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens e prestações de serviços adquiridas a terceiros para realização da prestação de serviços em benefício dos seus clientes (n.º 1 do artigo 4.º).

As facturas emitidas pelas A. Viagens não podem discriminar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do imposto (n.º 2 do artigo 4.º).

O apuramento do imposto a entregar ao Estado, regulado no artigo 6.º do diploma, é calculado do seguinte modo:

- a) Ao montante das contraprestações, com IVA incluído, respeitante às operações tributáveis registadas no período, deduz-se o montante dos custos registados no mesmo período, com inclusão do IVA, relativos às transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente na Comunidade;
- b) À diferença obtida expurga-se o imposto nela contido, aplicando-se o seguinte cálculo, em que "D" é o respectivo valor da diferença:  
$$D/123 \times 100 = \text{base tributável (arredondada para a und. mais próxima)}$$
- c) Sobre a base tributável incide o imposto à taxa normal.
- d) Ao montante do imposto obtido deduz-se o imposto suportado em bens

e serviços adquiridos ou importados no exercício da sua actividade comercial, que não tenham sido adquiridos para o benefício directo do cliente, ou seja, não incluídos no "pacote turístico" e que confirmam o direito à dedução nos termos gerais do CIVA.

Se o montante dos custos a deduzir for superior ao montante das contraprestações no período de referência, o excesso acresce aos custos registados no período de tributação seguinte.

Importa reter que o regime fiscal mencionado supra é afastado nos casos em que a A. Viagens coloca à disposição do cliente os seus recursos próprios, sem os adquirir a terceiros, situação em que se aplica a disciplina geral do CIVA.

Este *regime especial* de tributação, assim apelidado pela Directiva do IVA, não caracteriza a natureza dos serviços nele incluídos, apenas referenciando, de forma genérica, as "*operações das agências de viagens*", assimilando a estas, nos mesmos moldes, as dos "operadores de circuitos turísticos". Este conjunto de operações, tido como uma única e indissociável prestação de serviços para efeitos de IVA, é normalmente designado de "pacote turístico", muito embora a nomenclatura não tenha sido usada na lei fiscal nem, de acordo com a breve análise efectuada, na legislação que regula a actividade do sector.

A Administração Tributária veio, contudo, a adoptar esta designação às operações realizadas pelas A. Viagens, nas várias instruções administrativas veiculadas no tempo. De harmonia com o ofício-circulado n.º 92336, de 1991.05.08, da então Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA (antecessora da actual Direcção de Serviços do IVA), considera-se "pacote turístico", para efeitos do IVA, o serviço que a A. Viagens presta ao seu cliente, actuando em nome próprio, para o qual recorreu a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, situação em que o imposto deve ser calculado de acordo com o artigo 3.º do DL 221/85. Não se vislumbra uma razão objectiva que afaste este entendimento, para efeitos de aplicação do regime e cálculo do imposto.

#### **ANÁLISE DAS QUESTÕES FORMULADAS.**

A Requerente questiona se o disposto no parágrafo n.º 1 do artigo 15.º do DL n.º 61/2011 se refere aos "pacotes turísticos" no âmbito do DL 221/85, dando dois exemplos: um agente de viagens factura uma viagem Lisboa/Roma/Lisboa, debitando na mesma factura o preço da estadia (hotel) em Roma; um agente de viagens factura alojamento no Algarve e, separadamente, debita a visita a um parque arqueológico ou a um museu, no âmbito do mesmo serviço.

Não compete à administração fiscal esclarecer o âmbito de aplicação do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 61/2011. No entanto, face à disciplina do DL 221/85, tanto na situação referida no 1º exemplo, como na do 2.º e no pressuposto de que os serviços são adquiridos pela agência a terceiros para benefício dos seus clientes, como parece ser o caso, o conjunto das operações elencadas em cada exemplo constitui, para efeitos do DL 221/85, uma única prestação de serviços, como tal sujeita à disciplina deste diploma legal. Com efeito, embora no 2.º exemplo refira que os serviços são debitados separadamente, este procedimento não está em conformidade com

o n.º 2 do artigo 1.º do DL 221/85, devendo considerar os serviços como uma única operação por si realizada e facturada enquanto tal, a menos que os serviços descritos sejam efectuados em nome e por conta do cliente, situação que se submete à disciplina geral do IVA, conforme dispõe o artigo 8.º do DL 221/85.

Quanto à questão da margem negativa, ou seja, nas situações em que, como refere, o preço da compra é superior ao preço da venda por a A. Viagens "abrir mão" de parte da comissão recebida do operador turístico, as regras de apuramento do imposto, constantes do artigo 6.º do DL 221/85, determinam que, se o montante dos custos a deduzir for superior ao montante das contraprestações no período de referência (e não na operação operação), o excesso acresce aos custos registados no período de tributação seguinte.

A remuneração da A. Viagens (percentagem que adiciona ao preço de compra do "pacote") integra o cálculo do imposto nos termos do DL221/85, a menos que a mesma aja em nome e por conta do cliente, e esteja em condições de o demonstrar comprovadamente, caso em que a comissão é tributada de acordo com a disciplina geral do Código do IVA.

Finalmente, a disciplina do DL 221/85 aplica-se sempre que se encontrem reunidos os pressupostos definidos no artigo 1.º do diploma legal, independente da natureza do adquirente dos serviços. Efectivamente, a norma legal não exclui a aplicação do regime quando o cliente seja uma agência de viagens, uma vez que, em conformidade com o disposto no artigo 306.º da Directiva do IVA, não impõe qualquer limitação à natureza do cliente.