

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º; art. 6.º, nº 7 al. e) e nº 8 al. e). DL 221/85, de 03/07.

Assunto: Localização de operações - Acesso a eventos; comissão pelo serviço de pesquisa do acesso a eventos; emissão do documento.

Processo: **nº 14077**, por despacho de 2019-01-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

**1.** Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade trimestral, desde 25/11/2015, por "Outros Serviços de Reservas e Atividades Relacionadas" - CAE Principal 79900 -, "Atividades das Agências de Viagem" - CAE Secundário 1 079110 -, "Outras Atividades de Diversão e Recreativas, N.E." - CAE Secundário 2 093294 -, "Comércio a Retalho de Artigos em Segunda Mão, em Estabelecimentos Especializados" - CAE Secundário 3 047790 -, registada como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução.

**2.** Pretende um esclarecimento relativamente à "atividade que consiste na pesquisa de compra e venda de acesso a eventos e experiências internacionais desportivas, culturais, artísticas, entre outras, como por exemplo as finais das principais competições de ténis e futebol mundiais ou o acesso a uma antestreia na Broadway".

**3.** De seguida, apresenta o seu "entendimento" sobre o enquadramento de diversas situações:

i. "o acesso ao evento é tributado no local (leia-se país) de realização do Evento";

ii. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributada em Portugal, sempre que o adquirente seja um sujeito nacional, passivo ou não passivo";

iii. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributada em Portugal, sempre que o adquirente seja um não sujeito passivo, residente na comunidade europeia";

iv. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributado no país de residência, sempre que o adquirente seja um sujeito passivo, não residente no território nacional";

v. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributado no país de residência, sempre que o adquirente seja residente fora da comunidade europeia";

vi. "relativamente à emissão do documento de despesa, o serviço é faturado na sua totalidade, sendo o imposto apurado administrativamente, aplicando-se as regras inscritas no Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de julho, alterado pelo Decreto-Lei nº 206/96, de 26 de outubro, incidindo, então, o IVA,

unicamente, sobre o valor da comissão".

**4.** 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): prestação de serviços efetuada a 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): prestação de serviços efetuada a 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"*.

**5.** No entanto, a regra específica do art. 6.º, nº 8 al. e), do CIVA prevê que: *"Não obstante o disposto no nº 6, são tributáveis as [...] Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional"*.

**6.** Ao invés, se as prestações de serviços referidas no ponto anterior tiverem lugar fora do território nacional, as mesmas não são tributáveis em sede de IVA em Portugal, de acordo com o art. 6.º, nº 7 al. e), do CIVA.

**7.** Com efeito, as regras de localização previstas nas alíneas e) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA estabelecem uma derrogação das duas regras gerais, determinando a localização dos serviços prestados (o acesso) em função da territorialidade dos eventos nelas mencionados, sendo as operações tributadas, ou não, consoante os mesmos ocorram dentro ou fora do território nacional.

**8.** Reportando-nos às prestações de serviços efetuadas pela Requerente, no âmbito da organização de eventos, importa referir que, como resulta da alínea e) dos números 7 e 8 do art. 6.º do CIVA, apenas a prestação do serviço de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, bem como a prestação de serviços acessórios relacionados com o acesso, se encontram abrangidas por essas disposições legais.

**9.** O conceito de prestação de serviços de acesso e dos serviços relacionados com o acesso, encontra-se previsto, respetivamente, nos artigos 32.º e 33.º do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011, o qual estabelece as medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE inerente ao sistema comum do IVA.

**10.** De conformidade com o disposto no artigo 32.º, nº 1, desse Regulamento, os "serviços respeitantes ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares" compreendem "a

prestação de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica". O nº 2 do mesmo artigo enumera como tais os seguintes serviços: "a) Direito de acesso a espetáculos, representações teatrais, espetáculos de circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares; b) Direito de acesso a manifestações desportivas, tais como jogos ou competições; c) Direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários".

**11.** Consideram-se serviços acessórios relacionados com o acesso, de acordo com o disposto no seu art. 33.º, os que "estejam diretamente relacionados com o acesso [...] prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste" a tais manifestações, "nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias", não incluindo os "meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes" de ingresso.

**12.** No que concerne aos exemplos colocados pela Requerente: i) o serviço de acesso ao evento é tributado no local em que tenha lugar (alínea e) dos nºs 7 e 8 do art. 6.º do CIVA); ii) o serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso ao evento, correspondendo a um serviço de intermediação respeitante à venda de bilhetes, é tributado segundo a regra geral do nº 6 do art. 6.º do CIVA, apresentada no ponto 4 desta informação; iii) sendo o serviço faturado num pacote turístico global, o enquadramento faz-se de acordo com os pontos seguintes.

**13.** O 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), mencionado pela Requerente, é o diploma que regula o Regime Especial das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos, sendo aplicável às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos quando estes atuem em nome próprio perante os clientes e recorrem, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

**14.** Nesta conformidade, se a Requerente, relativamente às operações a realizar, atuar perante os clientes em nome próprio, ou seja, se os clientes recorrem aos seus serviços e é a Requerente que fatura em nome próprio as prestações de serviços a realizar (ainda que esta inclua estadias, alojamentos e refeições, visitas a museus ou parques temáticos, etc.), sendo, por sua vez, à Requerente que os terceiros faturam os serviços intermédios, aplica-se o regime estatuído no Decreto-Lei nº 221/85, de 03/07, sendo a operação sujeita a IVA em território nacional, uma vez que é aqui que a Requerente tem a sede da sua atividade económica a partir da qual presta os seus serviços.

**15.** Com efeito, as prestações de serviços efetuadas no âmbito do Decreto-Lei nº 221/85 são localizadas no país em que as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos disponham da sede da sua atividade económica ou de um estabelecimento estável a partir do qual prestem os serviços (art. 1.º, nº 2, do referido diploma) - o que decorre do disposto no art. 307.º da Diretiva 2006/112/CE.

**16.** 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 em Portugal.

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

**17.** 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. Assim, quando a entidade 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.

**18.** 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).

**19.** 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.

**20.** 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.

**21.** Sendo um regime especial com regras próprias, nomeadamente sobre a localização das operações (no caso no território nacional, pois a Requerente está aqui estabelecida), não se aplicam as regras gerais de localização do art. 6.º do CIVA.

**22.** Em qualquer caso, deverá a contabilidade da Requerente evidenciar claramente os movimentos contabilísticos inerentes às operações sujeitas às regras gerais do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os sujeitos ao regime particular das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos, constante do Decreto-Lei nº 221/85.