

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 16.º

Assunto: Valor Tributável nas operações internas – Decreto-lei n.º 221/85 – Agências de Viagens

Processo: **nº 23887**, por despacho de 2023-04-28, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: 1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal por opção, desde 2009-01-01, tendo iniciado a atividade em 2000-12-05. Está, ainda, registada como prossequindo, a título principal, a atividade de "Outros Transportes Terrestres de Passageiros Diversos, N.E" - CAE 49392, e, a título secundário, a atividade de "Atividades das Agências de Viagem" - CAE 79110, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. No âmbito da sua atividade, a Requerente criou pacotes turísticos que consistem em:

i) Organização de passeios turísticos em autocarro, com duração igual ou superior a 2 dias, com alojamento e refeições, nos quais todas as prestações (transporte, alojamento e refeições) são subcontratadas a terceiros; Exemplo: organização de semana de férias em Benidorm que inclui transporte (em autocarro), alojamento, refeições, seguro, em que todos os serviços são subcontratados a terceiros.

ii) Organização de passeios turísticos em autocarro, com duração de 1 dia, com refeições, nos quais todas as prestações (transporte, alojamento e refeições) são subcontratadas a terceiros; Exemplo: organização de passeio ao Santuário de Fátima que inclui transporte (em autocarro) e almoço em que todos os serviços são subcontratados a terceiros.

iii) Organização de passeios turísticos em autocarro, com duração igual ou superior a dois dias, realizados em autocarro próprio e por motorista próprio, com alojamento e refeições subcontratados a terceiros; Exemplo: organização de semana de férias em Benidorm que inclui transporte (em autocarro), alojamento, refeições, seguro, mas em que o transporte é efetuado em autocarro nosso, por pessoal nosso e os restantes serviços são subcontratados a terceiros.

iv) Organização de passeios turísticos em autocarro, com duração de um dia, realizados em autocarro próprio e por motorista próprio, com alojamento e refeições subcontratados a terceiros; Exemplo: organização de passeio ao Santuário de Fátima que inclui transporte (em autocarro), alojamento, refeições, seguro, mas em que o transporte é efetuado em autocarro nosso, por pessoal nosso e os restantes serviços são subcontratados a terceiros.

3. No entender da Requerente, em todas as situações expostas, estamos perante um «pacote» para efeitos de aplicação do regime especial das agências de viagem (Decreto-Lei 221/1985, de 03 de julho) na medida em que todas as situações contêm dois dos seguintes elementos: a) Transporte; b) Alojamento; c) Outros serviços turísticos não subsidiários do transporte ou

do alojamento que representem uma parte significativa da viagem organizada.

4. No entanto, nas situações 3 e 4 há aplicação:

i) do regime especial das agências de viagem, na parte correspondente aos serviços de alimentação adquiridos a terceiros;

ii) do regime normal, com liquidação de IVA à taxa reduzida, na parte correspondente à prestação de serviços de transporte de passageiros, por este ser realizado por meios próprios.

5. Deste modo, vem a ora Requerente solicitar informação vinculativa sobre se o enquadramento proposto é correto.

Enquadramento em sede de IVA:

6. O Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho, estabelece as normas de determinação deste imposto por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que atuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros (vd. artigo 1.º do citado diploma).

7. É entendimento destes Serviços que o regime do Decreto-lei n.º 221/85 é aplicável em todas as prestações de serviços efetuadas por outros operadores desde que verificadas as condições estabelecidas no artigo 1.º, sendo relevante a natureza das prestações de serviços e não a entidade que presta tais serviços.

8. O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei, aplica-se quando aqueles operadores económicos realizem operações, relativamente às quais se verifique, cumulativamente, que:

- Atuam em nome próprio perante o cliente;

- Recorrem, para a realização das operações, a transmissão de bens ou a prestação de serviços efetuadas por terceiros;

- Têm no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

9. Deste modo, se a ora requerente, no exercício das referidas operações, atuar em nome próprio perante os clientes e recorrer, para a realização das operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, deve calcular o imposto (IVA) de acordo com o disposto no artigo 3.º do referido diploma.

10. Para efeitos de enquadramento das operações efetuadas por aqueles operadores, no regime particular do Decreto-Lei n.º 221/85, o ofício-circulado n.º 92336/1991, de 8 de maio, da Direção de Serviços do IVA, considera que aqueles operadores atuam em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência/organizador que fatura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros faturam os serviços intermediários.

11. Caso a requerente não atue em "nome próprio", mas em nome e por conta do cliente, isto é, quando os terceiros não faturam os serviços que compõem o pacote turístico à agência de viagens, nem esta fatura em nome próprio o pacote turístico ao seu cliente (sendo antes os terceiros a faturar ao utilizador

final do serviços, ainda que registados em contas de terceiros pela requerente, conforme alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA (CIVA), fica afastada a aplicação do regime das agências de viagens previsto no citado Decreto-Lei n.º 221/85, caso em que a tributação deve ser efetuada nos termos gerais do CIVA.

12. Para efeitos de concretização deste regime especial foi definido que as operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são, para efeitos de IVA, consideradas uma única prestação de serviços efetuada pela própria agência ao seu cliente, sendo tributada no Estado-membro em que a agência tem a sede da sua atividade económica ou estabelecimento estável a partir de onde os serviços são prestados.

13. Sobre o conceito de "pacote turístico", tal como decorre do próprio Decreto-lei, não se exige, para que tal qualificação seja aplicável, que seja prestado mais do que um serviço, mas, outrossim, que se trate de uma efetiva operação típica de uma agência de viagens.

14. Ou seja, o Regime de IVA da margem para as agências de viagem aplica-se às operações que reúnam condições para serem classificadas como «prestações de serviços de viagem» e não necessariamente apenas a agentes económicos que se constituam formalmente como uma agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos.

15. Deste modo, feito o enquadramento do regime especial, importa analisar os "pacotes" comercializados pela ora Requerente:

16. No que respeita ao primeiro pacote (organização de uma semana de férias em Benidorm que inclui transporte em autocarro, alojamento, refeições, seguro, em que todos os serviços são subcontratados a terceiros), partindo do pressuposto de que é a Requerente que fatura em nome próprio ao cliente final as prestações de serviços, estão reunidos os requisitos necessários para a aplicação do regime especial.

17. Quanto ao segundo "pacote" (organização de passeio ao Santuário de Fátima, com a duração de um dia, que inclui transporte em autocarro e almoço, em que todos os serviços - transporte, alojamento e refeições - são subcontratadas a terceiros), chegamos à mesma conclusão do 1.º pacote, isto é, partindo do pressuposto de que é a Requerente que fatura em nome próprio ao cliente final, estão, igualmente, reunidos os requisitos necessários para a aplicação do regime especial.

18. Quanto ao terceiro "pacote" (semana de férias em Benidorm que inclui transporte em autocarro, alojamento, refeições, seguro, mas em que "o transporte é efetuado em autocarro nosso, por pessoal nosso e os restantes serviços são subcontratados a terceiros"), temos que, o serviço de transporte prestado pela própria agência e não adquirido de terceiros sujeitos passivos, apesar de inserido num pacote turístico, está abrangido pelo regime geral do IVA, nomeadamente, no que respeita à taxa de tributação, não se lhe aplicando o regime especial das agências de viagens (vd. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia "Maria Kozak", proc. n.º C-557/11).

19. Importa reter que o regime especial é afastado nos casos em que a agência de 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.

20. Neste caso concreto, quando um operador económico sujeito às disposições do Regime da margem efetua, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas por prestações de serviços fornecidas, em parte por si mesmo e, em parte por outros sujeitos passivos, o regime do IVA previsto nessa disposição aplica-se apenas às prestações de serviços fornecidas por terceiros.

21. Finalmente, quanto ao último "pacote" (organização de passeio ao Santuário de Fátima que inclui transporte em autocarro, alojamento, refeições, seguro, mas em que o "transporte é efetuado em autocarro nosso, por pessoal nosso e os restantes serviços são subcontratados a terceiros"), o enquadramento é igual ao do terceiro pacote, ou seja, o serviço de transporte prestado pela própria agência e não adquirido a terceiros sujeitos passivos, apesar de inserido num pacote turístico, está abrangido pela disciplina geral do IVA, nomeadamente, no que respeita à taxa de tributação, não se lhe aplicando o regime especial das agências de viagens.

22. Nestes dois últimos casos concretos, em que o transporte de pessoas é efetuado pela própria Requerente, o mesmo está sujeito à disciplina geral de tributação do imposto.

23. No entanto, relativamente ao terceiro pacote, em que o transporte é efetuado com destino a Benidorm e regresso, é-lhe aplicável o disposto na alínea r) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, que isenta, entre outros, "o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro".

24. Relativamente ao quarto pacote, estando em causa o transporte de pessoas efetuado em território nacional (ao Santuário de Fátima), ser-lhe-á aplicável a taxa reduzida do imposto por enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA, a qual contempla "o transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor".