

FICHA DOUTRINÁRIA

| | |
|---------------|---|
| Diploma: | Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| Artigo/Verba: | Art.36º - Delimitação de competências em matéria de faturação . |
| Assunto: | Regime Especial do IVA das Agências de Viagens - Valor tributável (margem bruta) |
| Processo: | 25257, com despacho de 2023-12-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação |
| Conteúdo: | Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por (...), de NIPC (...), cumpre prestar a seguinte informação: |

I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma sociedade anónima, é um sujeito passivo enquadrado no regime normal do imposto, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "79110 - Atividades das Agências de Viagem".
2. Refere que, no âmbito da sua atividade, aplica às suas operações o Regime das Agências de Viagens e Operadores de Circuitos Turísticos, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, atuando em nome próprio perante os seus clientes.
3. Neste contexto, adquire junto de companhias aéreas, serviços de transporte aéreo, titulados por bilhetes de avião, cujos beneficiários/passageiros são os seus clientes, tanto pessoas singulares como pessoas coletivas.
4. Menciona, ainda, que as faturas correspondentes aos serviços adquiridos a terceiros (e.g. companhias aéreas) devem identificar a Requerente como adquirente dos serviços, ainda que os bilhetes sejam emitidos indicando o nome dos respetivos viajantes.
5. Contudo, esclarece que ocorrem situações em que as companhias aéreas apenas emitem recibos dos valores pagos pela Requerente relativamente a voos domésticos, isto é, em percursos efetuados dentro do território nacional (continente e ilhas) ou, em outros casos, apenas o bilhete correspondente não emitindo qualquer fatura ou recibo que documente a aquisição desses bilhetes (por exemplo, quando se tratam de voos internacionais).
6. Salaria, ainda, que de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do Código do IVA (CIVA) a obrigação de faturação prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA pode ser cumprida através da emissão de documentos, nomeadamente, no caso de prestações de serviços de transporte, através do bilhete de transporte.
7. Por outro lado, considerando que ao aplicar o regime especial da margem, não deduz o IVA suportado com a aquisição de viagens aéreas, entende que não se mostra imprescindível estar na posse de uma fatura emitida nos termos legais em seu nome.
8. Assim, e sendo certo que os bilhetes de transporte aéreo nestas circunstâncias estarão sempre emitidos em nome dos clientes da Requerente, é no entanto entendimento da requerente que os mesmos são válidos para comprovação do gasto efetuado pela requerente, o que a leva a considerar o

valor que por eles despendeu no apuramento da margem de comercialização para efeitos de apuramento do IVA liquidado ao abrigo referido do DL n.º 221/85.

9. Nestes termos, pretende que seja sancionado o entendimento de que os bilhetes de avião emitidos em nome dos seus clientes e o comprovativo de pagamento são documentos de suporte suficientes para comprovação do gasto efetuado para efeitos do apuramento do IVA ao abrigo do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

II - ANÁLISE

10. A atividade de agências de viagens está sujeita a um regime especial, para efeitos do IVA, assente no artigo 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

11. Em termos internos, este regime (Regime Especial do IVA das Agências de Viagens - REIAV) encontra-se regulado no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, tendo o mesmo sido objeto de alguns esclarecimentos por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) através dos Ofícios Circulados n.º 92336/1991, de 8/5 e 119123/1991, de 15/07, ambos da então Direção de Serviços de Conceção e Administração do IVA (antecessora da atual Direção de Serviços do IVA).

12. A disciplina do referido Decreto-Lei aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos que atuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços, como tal sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), desde que a agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenha no território nacional sede ou estabelecimento estável a partir dos quais preste os seus serviços (artigo 1.º).

13. Nos termos do artigo 3.º do mesmo diploma, o valor tributável das prestações de serviços efetuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 1.º 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.

14. Ou seja, trata-se de um regime especial do IVA aplicável às agências de viagens e aos 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, à transmissão de bens ou à prestação de serviços efetuadas por terceiros, o qual se caracteriza, essencialmente, pela substituição do método do "crédito do imposto" pelo método de "base de base" no cálculo/apuramento do imposto devido, ou seja, a tributação incide apenas sobre a margem bruta na venda de "pacotes turísticos".

15. De acordo com o ponto 2 do já mencionado Ofício Circulado n.º 92336/1991, está se "na presença de um «pacote turístico» sempre que uma agência de viagens actue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, situação em que o imposto (IVA) deverá ser calculado de acordo com o preceituado no artigo 3.º do Decreto Lei n.º 221/85".

16. Entende-se que uma agência de viagens atua em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços, e é a agência, ou o organizador dos circuitos, que fatura, em seu próprio nome, as prestações necessárias à realização do pacote turístico, sendo, igualmente, à própria agência de viagens, que os

terceiros faturam os serviços intermediários (como passagens aéreas, alojamentos, etc.).

17. A aquisição de um bilhete de avião, para ser inserido num pacote turístico, e posteriormente vendido, pela agência de viagens, em seu nome próprio, perante os respetivos clientes constitui uma aquisição de prestação de serviços, no âmbito do REIAV, devendo, por conseguinte, ser integrado no apuramento da margem bruta como custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, com inclusão do IVA (se a operação não for isenta).

18. Ora, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o sujeito passivo deve emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

19. De salientar que nas prestações de serviços (no caso, de transporte aéreo de passageiros) efetuadas por terceiros (companhias de aviação) à Requerente (agência de viagens), as primeiras devem proceder à emissão de fatura, pelo serviço de transporte aéreo que tiver vendido às agências de viagens, dado que o cumprimento da obrigação de faturação, por intermédio da emissão de um título de transporte, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA (justificação referida pela Requerente), só ocorre nas situações em que a transportadora preste o serviço diretamente ao consumidor final. Até porque, nas relações entre sujeitos passivos, o título de transporte não pode, para efeitos, nomeadamente, de dedução do imposto, ser equiparável a uma fatura.

20. Ou seja, sendo a aquisição do serviço de transporte de passageiros efetuado por um sujeito passivo de IVA (a Requerente) fica afastada a faculdade do prestador do serviço poder cumprir a obrigação de faturação nos termos do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, devendo antes emitir a respetiva fatura, a qual serve, por seu turno, de suporte à documentação do respetivo custo para efeitos do apuramento da margem bruta de IVA nos termos do REIAV, por parte da Requerente.

III - CONCLUSÃO

21. Não é de acolher o entendimento expresso pela Requerente no sentido de considerar que os bilhetes de transporte aéreo, emitidos nos termos previstos na alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, sejam válidos para comprovação do custo para efeitos da determinação do valor tributável ao abrigo do REIAV (apuramento da margem bruta).

22. A faculdade (não a obrigação) de cumprir a obrigação de faturação pela emissão de bilhete de transporte, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, insere-se no âmbito de uma medida de simplificação delineada para serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência (massificados), valor limitado e tipicamente adquiridas por consumidores finais, considerando que a exigência da obrigação da faturação e obrigações conexas se revela particularmente onerosa ou mesmo impraticável.

23. Assim sendo, e não obstante essa faculdade, o prestador deve proceder à emissão de uma fatura, pelo serviço de transporte aéreo efetuado a outro sujeito passivo do imposto, dado que o cumprimento da obrigação de faturação, por intermédio da emissão de um título de transporte só ocorre nas situações em que a transportadora preste o serviço diretamente ao consumidor final.

24. Ou seja, sendo a aquisição do serviço de transporte efetuado por um sujeito passivo de IVA (a Requerente), fica afastada a faculdade do cumprimento da obrigação de faturação nos termos previstos no n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, sendo obrigatória a emissão de fatura.

25. Por conseguinte, é esse o documento (a fatura) válido para a comprovação do custo efetuado pela requerente para efeitos do valor tributável ao abrigo do REIAV (apuramento da margem bruta).