

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Decreto-Lei n.º 221/85 de 03 de julho

Assunto: Regime da margem de lucro - Agências de viagens.

Processo: **nº18224**, por despacho de 02-01-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - PEDIDO**

1. A requerente pretende que se esclareça qual a taxa de IVA a aplicar aos serviços de logística que presta aos clubes desportivos.

2. Em resumo, a requerente tem como clientes vários clubes desportivos, nomeadamente de futebol, que recorrem aos seus serviços para a organização das deslocações desportivas, estágios, etc. Para a realização dos seus serviços, contrata a terceiros, entre outros serviços, alojamento em hotéis, refeições, transportes, pagando estes serviços diretamente aos fornecedores (as faturas são emitidas em nome da "...") e, posteriormente, fatura aos clubes desportivos os serviços que adquiriu incluindo a sua comissão/margem e aplicando a taxa normal de IVA.

No entanto, os clubes estão a questionar a emissão das faturas com IVA à taxa normal de imposto, quando os serviços de alojamento no hotel, refeições, etc. têm taxas de 6%, 13% e 23% (no Continente).

3. A Requerente questiona, por isso, especificamente, se é possível emitir as faturas com as várias taxas de IVA, conforme as despesas efetivamente incorridas por si.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

4. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do mesmo Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

5. De acordo com o artigo 3.º, n.º 1, do CIVA considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade e, o artigo 4.º, n.º 1, do mesmo código, considera como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

6. O conceito de prestação de serviços, previsto no citado artigo 4.º, n.º 1 do CIVA, tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importação de bens ou aquisições intracomunitárias. Daqui resulta que a noção de prestação de serviços abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de despesas.

7. De acordo com a alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, são excluídas do valor tributável "as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos

bens ou destinatário dos serviços, registados em contas de terceiros apropriadas". Fora destas circunstâncias, o débito de quaisquer encargos suportados e, não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso, dá lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços face ao disposto no artigo 4.º do CIVA.

8. No que diz respeito ao conceito de prestação de serviços a título oneroso, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já referiu que o mesmo se reporta a uma relação jurídica entre o prestador e o destinatário da mesma, no âmbito da qual sejam trocadas prestações recíprocas, em que exista umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço passível de ser individualizado (vide Acórdão Apple and Pear Development Council, C-102/86, de 8 de março de 1988).

9. Por outro lado, no que concerne à delimitação de uma prestação de serviços, o mesmo tribunal considerou que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão revestiria caráter artificial (vide Acórdão Sequeira Mesquita, C 278/18, de 28 de fevereiro de 2019).

10. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham a mesma sorte fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (vide Acórdão Mailat, C 17/18, de 19 de dezembro de 2018).

11. Com efeito, para determinar se as prestações realizadas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

12. Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo para tal necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola (Acórdão de BGŻ Leasing, C-224/11, de 17 de janeiro de 2013).

13. Na situação em apreciação, a requerente, segundo refere, presta aos seus clientes um serviço que consiste num apoio logístico, mais concretamente na organização das deslocações desportivas ou para estágios. Com vista a realizar os serviços que lhe são solicitados adquire a terceiros outros serviços (estadias em hotéis, refeições em restaurantes, serviços de transporte, entre outros).

14. As faturas são emitidas pelos fornecedores da Requerente em seu nome e esta, posteriormente, emite as faturas pelos serviços que presta aos seus clientes, enumerando os serviços incluídos.

15. Se a requerente, aos serviços que adquire a terceiros, adiciona uma margem, ou se tais serviços são parte de um «pacote», contribuindo, em paralelo com a escolha e organização dos mesmos, para a formação do valor global do serviço prestado pela requerente, deve, ao conjunto, ser aplicada a taxa normal de imposto, uma vez que estas situações não se reconduzem a

um mero débito de despesas conforme foi descrito nos pontos anteriores mas outrossim a uma prestação de serviços distinta.

16. Nesta hipótese, de os serviços prestados pela requerente formarem um «pacote», salientamos que deve ser tido em atenção o Decreto-lei n.º 221/85, de 03 de julho.

17. O Decreto-lei n.º 221/85, contempla as normas de determinação do imposto sobre o valor acrescentado pelas quais se regem as agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos, caso se verifiquem os pressupostos de aplicação desse diploma.

18. Efetivamente, o diploma referido no ponto anterior aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos quando estes atuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a sua realização, a transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuados por terceiros, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, tal como decorre do artigo 1.º do citado diploma.

19. O TJUE, nomeadamente no acórdão de 22 de outubro de 1998, proferido no processo C-308/96, denominado como Madggette e Baldwin, declarou que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos, na aceção geralmente atribuída a esses termos, mas efetua operações idênticas no quadro de outra atividade.

20. Assim, tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária do IVA que o regime consagrado no Decreto-lei n.º 221/85, é aplicável, não só às prestações de serviços efetuadas por agências de viagens e operadores de circuitos turísticos, mas também por outros operadores, desde que verificadas as condições estabelecidas no artigo 1.º deste diploma, dando-se, assim, primazia à natureza das prestações de serviços e não à qualidade da entidade prestadora dos serviços.

21. A Diretiva (UE) 2015/2302 do Parlamento Europeu e do Conselho de 25 de novembro de 2015, que revogou a Diretiva 90/314/CEE de 13 de Junho de 1990, do Conselho, com o objetivo de aproximação de determinados aspetos das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros em matéria de contratos celebrados entre viajantes e operadores relativos a viagens organizadas e serviços de viagem conexos, vem esclarecer, no seu artigo 3.º, que se considera «viagem organizada», a combinação de pelo menos dois tipos diferentes de «serviços de viagem» para efeitos da mesma viagem ou férias, se esses serviços forem combinados por um único operador, incluindo a pedido ou segundo a escolha do viajante, antes de ser celebrado um contrato único relativo à globalidade dos serviços.

22. Para efeitos desta Diretiva são «serviços de viagem»:

a) O transporte de passageiros;

b) O alojamento que não seja parte integrante do transporte de passageiros e não tenha fins residenciais;

c) O aluguer de carros ou de outros veículos a motor na aceção do artigo 3º, ponto 11, da Diretiva 2007/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (16), ou de motociclos que exijam uma carta de condução da categoria A nos termos do artigo 4º, nº 3, alínea c), da Diretiva 2006/126/CE do Parlamento

Europeu e do Conselho (17);

d) Qualquer outro serviço turístico que não seja parte integrante de um serviço de viagem, na aceção das alíneas a), b) ou c);

23. Foi com base no conceito de «viagem organizada», que já constava na Diretiva 90/314/CEE de 13 de junho de 1990, do Conselho, que o Tribunal de Justiça, na decisão proferida no Processo C-200/04, de 13 de outubro de 2005, considera um «pacote» para efeitos de aplicação do regime especial das agências de viagem qualquer prestação de serviços que contenha 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.

III - CONCLUSÃO

24. Deste modo, em conformidade com as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e com base nos conceitos previstos nas Diretivas citadas, deve entender-se que, quando um sujeito passivo presta aos seus clientes um serviço que se possa englobar naquele conceito de «pacote» e recorre para a realização desses serviços a bens e serviços efetuados por terceiros e, ainda, na condição de atuar perante o seu cliente em nome próprio, há lugar à aplicação do regime previsto no Decreto-lei n.º 221/85, independentemente da qualidade em que o sujeito passivo opera ou da forma como é definido o «pacote», desde que a preponderância destes serviços não desvirtue o serviço em causa.

25. Nas operações em que há lugar à aplicação do regime estabelecido no Decreto-Lei n.º 221/85, o valor tributável das prestações de serviços efetuadas 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 (artigo 3.º do referido Decreto-Lei), calculando-se o imposto devido nos termos do artigo 6.º do mesmo diploma, mediante a aplicação da taxa normal (23%) ao valor tributável (margem), ainda que o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros inclua IVA a taxas diferentes.

26. Recordamos, ainda, que nas operações abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 221/85 e nos termos do seu artigo 4.º, o sujeito passivo não tem direito à dedução do imposto suportado na aquisição dos bens e serviços usados na realização dessas operações e, deve, nas faturas que emite apor a menção "Regime da margem de lucro - Agências de viagens".