

REGIME DAS AGÊNCIAS DE VIAGENS

- Este aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos que actuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros;
- As operações referidas são consideradas como uma única prestação de serviços (pacote turístico), sujeita a 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.
- Se as **operações** relativamente às quais a agência de viagens recorre a terceiros forem efectuadas por estes **fora da Comunidade**, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma actividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
- Se as **operações** forem efectuadas **na Comunidade e fora dela**, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da Comunidade.
- O valor tributável das prestações de serviços efectuadas 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 efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA.**
- Se o operador turístico tem sede em Portugal, recorre a serviços de terceiros para a realização de pacotes turísticos, sendo as operações realizadas por estes em território nacional para benefício directo do cliente, então, a venda destes pacotes turísticos fica sujeita a tributação em Portugal, pelo regime da margem previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, independentemente da nacionalidade ou residência do adquirente.
- Os **adiantamentos efectuados**, no entanto, por não estarem especificamente previstos no regime especial, não ficam sujeitos a tributação, já que não fará sentido aplicar aqui o regime geral (este tem sido também o entendimento da Administração Fiscal).
- No regime especial das agências de viagens o IVA é expurgado da margem apurada entre o total de custos e o total de proveitos, uns e outros sujeitos ao regime especial, de um determinado período, e lançado a débito da conta 726 - **IVA dos serviços com imposto incluído**, por contrapartida do crédito da conta 2433 - IVA - Liquidado.
- As **facturas emitidas pelas agências de viagens** ao abrigo do Decreto-Lei n.º 221/85 podem não discriminar o IVA e **não conferem**, em qualquer caso, **direito à dedução do mesmo imposto.**

- Os **bilhetes de avião**, não incluídos num pacote turístico, de viagens na U.E. e fora da U.E., de e para as Regiões Autónomas e inter-ilhas encontram-se isentos nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea r) do CIVA.
- Relativamente às **comissões**, sempre que uma agência de viagens intervenha em nome e por conta de outrem, em operações descritas no artigo 14.º do CIVA, tais como **venda de bilhetes de transportes internacionais ou transportes de/ou para as Regiões Autónomas, bem como transportes entre aquelas Ilhas, as comissões recebidas ou a receber pela venda dos respectivos bilhetes, estão isentas de IVA**, ao abrigo da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
- Para efeitos do cálculo do **pagamento especial por conta**, tal como acontece para as restantes entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, **a agência de viagens** (pessoa colectiva) deverá ter em conta o **volume de negócios**, que, de acordo com o n.º 4 do art.º 98.º do Código do IRC, corresponde “ao valor das vendas e dos serviços prestados”.

Fiquei no MT22786/04

O regime do IVA nas agências de viagens

Por Luís Cupertino (*)

O regime do IVA nas agências de viagens é um tema complexo e uma dor de cabeça para muitos TOC. Este trabalho pode ajudá-lo a desfazer muitas das dúvidas que lhe surgem no seu dia-a-dia.

A principal questão na abordagem da actuação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (agências) talvez seja a definição do regime aplicável nas operações isoladas (por exemplo, transporte de per si), dado que, caso se assumam como enquadráveis no contexto geral, pode não ocorrer liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ou, no âmbito do regime particular, estão sujeitas sobre a margem.

Concluiremos que nos parece mais correcta esta última solução, apesar da prática generalizada no sector não ser nestes termos, acrescido do facto de muitos operadores actuarem sistematicamente de forma que não se perspectiva como a adequada, destacando:

- assunção de integral isenção nas viagens mistas (dentro e fora da União Europeia);
- utilização das taxas de IVA nas comissões em função do local da sede do prestador de serviços e não do adquirente (assumindo serem ambos sujeitos passivos em Portugal);
- não tributação dos adiantamentos, ao abrigo do regime particular, apesar de utilizarem o geral nos demais aspectos;
- apuramento das comissões pelas taxas das operações base e não pelas devidas na intermediação, no âmbito do regime geral;
- contabilização documental pelo regime particular, mas liquidação de IVA pelo geral.

Outros dois aspectos, relevantes para o enquadramento desta matéria, é o facto de, por um lado, não existir dedutibilidade no IVA suportado pelo consumidor final, mesmo que de uma empresa se trate (dadas as limitações do art. 21.º do CIVA) e, por outro, estarmos perante taxas máximas diferentes entre as imputadas às aquisições (sobretudo transporte e estada, isentas ou a 5 por cento) e aos serviços prestados (19 por cento), diferencial que tem vindo a aumentar (o que não ocorria no início do regime particular).

Enquadramento

As agências não estão abrangidas por nenhuma especificidade em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), pelo que a totalidade dos seus proveitos são como tal considerados, o mesmo se verificando com os custos em que incorrem, não sendo portanto assumida apenas a margem daqueles sobre estes.

No entanto, caso actuem verdadeiramente “em nome e por conta do cliente”, pela natureza das coisas, tal acontece na prática.

Esta situação corresponde à emissão da factura do prestador do serviço, directamente para o cliente, sendo que a agência apenas recebe o montante estipulado pela sua intermediação (genericamente designada de comissão) e emitindo o inerente documento fiscal.

Já tal não se verifica se a agência redebitar o custo que lhe foi imputado, mesmo que sem margem, dado neste caso ter recepcionado uma factura em seu nome.

Convém desde já adiantar que, para além da actuação “em nome e por conta do cliente” existe também “em nome próprio e por conta do cliente”, que pressupõe a ausência de margem líquida (sendo, em caso contrário, “em nome próprio e por causa do cliente”).

E a este propósito, que curiosamente consideramos o mais relevante para a correcta apreciação das questões em causa, recordamos que, por exemplo, se um advogado suportar uma estada para efectuar uma diligência na manhã seguinte, não deverá assumir tal despesa como “em nome e por conta do cliente” se a factura que recepcionou do hotel lhe foi emitida. Ou seja, procederá à imputação desta aos seus custos (integralmente, por não deduzir o imposto, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA), repercutindo-a nos proveitos que irá requerer (com ou sem margem conforme o acordado) e passando a estar incluída nos rendimentos (sujeito à taxa de IVA dos seus serviços).

Existe aqui uma especificidade, exclusivamente em sede de IVA e não de IRC, dado que se o advogado actuar no âmbito de uma sociedade, emitindo factura, poderá proceder ao puro redêbit, ao discriminar a estada (devendo ser anexa cópia da primeira e liquidando IVA a 5 por cento) e já deduzindo o imposto

suportado, nos termos da alínea c) do n.º 2 do art. 21.º do CIVA (o que não ocorreria se a despesa fosse referente a gasolina), pela transposição desta impossibilidade para o cliente.

Só podem, portanto, ser consideradas despesas “em nome e por conta do cliente”, como a designação logo explícita, aquelas que, tendo sido emitidas directamente para aquele (por exemplo, custas do Tribunal), foram inicialmente suportadas pelo prestador de serviços. Nesta situação, se não dispuser de contabilidade organizada (caso contrário seria suficiente a relevância dos movimentos em contas de terceiros apropriadas e o envio da factura original), para os montantes recebidos também terá de ser emitido recibo para sustentar o pagamento do cliente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), em impresso de modelo oficial, sendo embora que essas importâncias, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art. 116.º (também do CIRS), não influenciam a determinação do rendimento (sendo isentas, devido àquela delimitação negativa).

Ora, com o actual enquadramento da tributação em sede de IRC, nomeadamente pela imposição do Pagamento Especial por Conta (PEC), sobretudo com a(s) sua(s) recente(s) norma(s), deixou de ser indiferente às agências ter o mesmo resultado para diferentes composições de proveitos e custos, não tendo ocorrido qualquer alteração neste campo, apesar da forte e crescente contestação dos empresários e entidades representativas do sector, nos últimos meses.

Questão similar se levanta, agora, no contexto do IVA, pelo que iremos analisar os regimes ao abrigo dos quais as agências actuam (particular e geral) e expondo depois as respectivas conclusões.

Regime Particular

Aplicação - Este regime, no âmbito do Decreto-Lei n.º 221/85 (DL), de 3 de Julho (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro), é aplicável sempre que se verificam três requisitos (conforme o n.º 1 e n.º 2 do art. 1.º):

- I) o prestador de serviços tenha sede em território nacional;
- II) recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços de terceiros;
- III) actue em nome próprio perante os clientes (ou seja, proceda à emissão da factura directamente a estes, suportando os custos inerentes no âmbito de débito do fornecedor emitido à agência).

Resulta claro, então, que as agências, com sede no território nacional, são sempre tributadas em Portugal pela margem, desde que “recorram a terceiros” e actuem “em nome próprio perante os clientes”, independentemente de ser “por sua conta” ou “por sua causa” (ou seja, sem ou com margem).

Este regime resume-se na substituição do método de “crédito de imposto” pelo de “base de base”, incidindo apenas sobre a “margem”.

De forma complementar, o diploma define que o regime não se aplica às prestações de serviços efectuadas “em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA” (art. 8.º do DL).

Exigibilidade - Por força do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 221/85, o facto gerador só ocorre com o pagamento integral da contraprestação pelo cliente ou imediatamente antes do início da viagem (n.º 1), considerando-se esta como o momento da realização da primeira prestação de serviços (n.º 2).

Consequentemente, a exigibilidade do IVA verifica-se no momento da emissão da factura, se decorrer até cinco dias úteis sobre o facto gerador ou, em caso contrário, no final daquele prazo.

Não tem, portanto, aplicação a norma do CIVA relativa à liquidação do imposto sobre os adiantamentos, face ao disposto no art. 9.º do Decreto-Lei n.º 221/85, que estipula que a disciplina geral do IVA só será aplicável “na medida em que não se revelar contrária à presente regulamentação”.

Valor tributável - A base tributável (margem líquida) é constituída pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluindo o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros, com inclusão do IVA (dado não ser este dedutível), e integrando as comissões, donde num raciocínio a posteriori tenhamos (sendo t a taxa de IVA):

$$\text{Base} = (Rc - Cc) / (1 + t)$$

$$\text{IVA} = \text{Base} \times t = (Rc - Cc) \times t / (1 + t)$$

sendo Rc a Receita (com IVA) e Cc o Custo (com IVA)

$$\text{Base} = MB / 1,20$$

trib.

Tomemos como exemplo uma Agência localizada no continente e que aqui organiza uma excursão, com um preço unitário de 250 euros e 20 participantes, donde obteve uma receita de 5.000 euros.

Tendo para cada utente custos (com IVA incluído) de 50 euros para transporte e 150 euros para estada e restauração, resulta num encargo total de 4.000 euros.

Assim, a margem bruta obtida foi de 1.000 euros, decomposta nos seguintes termos:

$$\text{Base} = 1.000 / 1,19 = 840,34 \text{ euros}$$

$$\text{IVA} = 840,34 \times 0,19 = 159,66 \text{ euros}$$

Evidentemente, do ponto de vista da racionalidade empresarial, este apuramento deveria ser efectuado de forma inversa, sabendo que tal corresponderia a privilegiar a óptica económica na determinação da actividade, sem esquecer o contexto concorrencial, pese embora seja frequente a pura assunção deste, com as consequências daí decorrentes a prazo.

Assim, numa perspectiva a priori, para o mesmo exemplo anterior (assumindo que não existem custos indirectos no pacote, por exemplo de estrutura ou com a imposição de níveis mínimos de utilização), deveríamos ter unitariamente:

$$\text{Custo total (com IVA incluído)} = 200,00 \text{ euros};$$

$$\text{Margem pretendida} = 42,02 \text{ euros};$$

$$\text{IVA sobre a margem} = 42,02 \text{ euros} \times 0,19 = 7,98 \text{ euros};$$

$$\text{Cobrança} = 200,00 + 42,02 + 7,98 = 250,00 \text{ euros};$$

Globalmente, teríamos então a mesma facturação total de 5.000 euros (250 x 20), bem como a mesma base de 840,40 euros (42,02 x 20) e IVA com 159,60 euros (7,98 x 20), resultando as diferenças dos arredondamentos.

Se, porventura, relativamente às operações no regime particular, o montante dos custos for superior ao das contraprestações, num determinado período do imposto, aquele excesso acresce aos encargos do período seguinte, conforme dispõe a alínea d) do art. 6.º do DL (situação que deverá ser pontual ou excepional, dado traduzir uma margem bruta negativa e, consequentemente, um prejuízo ainda acrescido pelos custos de estrutura).

É de recordar também que, ao abrigo da alínea e) do art.º 6.º do DL, ao montante de IVA apurado no regime particular acresce a liquidação e dedução do imposto do regime geral.

Variação do valor tributável: Manutenção da contraprestação - Por vezes, dada a natureza das operações e desfazamento entre a contratação e a venda, ocorrem alterações nos encargos perante os fornecedores, pelo que, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente e nos termos do disposto no n.º 4 do art. 3.º do DL, se “a diferença ou percentagem referidas nos n.º 1 e 2 vierem a alterar-se para mais ou para menos por efeitos de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos”, ocorrendo assim duas situações:

1) Aumento do custo

Se o custo dos serviços facturados por terceiros aumenta, mantendo-se a contraprestação do cliente, a margem bruta diminui, o mesmo ocorrendo com o IVA, não tendo o cliente direito ao reembolso, constituindo um ganho para a agência (que fica, no entanto, globalmente com pior resultado dado apurar uma redução na base superior, evidentemente).

Partindo do exemplo anterior, de uma excursão no continente com um total de receitas de 5.000 euros e custos de 4.000 euros, com a Margem Bruta (MB) de 1.000 euros, temos:

$$\text{Base} = 1.000 / 1,19 = 840,34 \text{ euros}$$

$$\text{IVA} = 840,34 \times 0,19 = 159,66 \text{ euros (imposto que se estimava entregar)}$$

Se, posteriormente, a agência receber uma nota de débito de 100 euros, no mesmo período de imposto, obtém o seguinte apuramento final:

Receita = 5.000
Custos = 4.100
MB = 900
Base = $900 / 1,19 = 756,30$ euros
IVA = $756,30 \times 0,19 = 143,70$ euros (imposto efectivamente entregue).

Neste caso, o cliente não terá direito ao reembolso do IVA ficando a agência beneficiada neste imposto, embora ocorra um prejuízo de 84,04 euros (diferença das bases, pela redução da margem bruta em 100 euros, compensada apenas em 15,96 euros em poupança de IVA).

II) Redução do custo

Se o custo dos serviços facturados por terceiros diminui, mantendo-se a contraprestação do cliente, a margem bruta aumenta, o mesmo ocorrendo com o IVA, não tendo o cliente de o liquidar, constituindo uma perda para a Agência (que fica no entanto com melhor resultado dado existir um aumento na base superior).

Recorrendo ainda à situação inicial do mesmo exemplo, se a Agência receber uma nota de crédito de 100 euros, no mesmo período de imposto, tem como resultado definitivo:

Receita = 5.000
Custos = 3.900
MB = 1.100
Base = $1.100 / 1,19 = 924,37$ euros
IVA = $924,37 \times 0,19 = 175,63$ euros (imposto efectivamente entregue)

Neste caso, o excesso de IVA a liquidar fica a cargo da agência, sendo prejudicada neste imposto, mas globalmente apura um benefício de 84,03 euros (diferença das bases, pelo aumento da margem bruta em 100 euros, depreciada apenas em 15,97 euros em liquidação de IVA).

Variação do valor tributável: Alteração da contraprestação - Ocorrendo uma situação inversa às anteriores, ou seja, se efectuada a prestação de serviços, for alterado o valor da contraprestação (aumento ou redução), haverá lugar à rectificação do montante de imposto apurado, ao abrigo do art. 7.º do DL, com aplicação do regime geral, conforme o art. 71.º do CIVA.

Resulta, assim, que a rectificação é obrigatória se houver liquidação adicional (sem qualquer penalidade se efectuada no período seguinte) e facultativa se tiver sido entregue imposto a mais (no prazo de um ano).

Tomando como referência a situação inicial do exemplo anterior (em que o imposto entregue foi de 159,66 euros), se a receita subir de 5.000 euros para 5.200 euros e os custos de 4.000 euros para 4.100 euros, teríamos:

Receita = 5.200
Custos = 4.100
MB = 1.100
Base = $1.100 / 1,19 = 924,37$ euros
IVA = $924,37 \times 0,19 = 175,63$ euros (imposto efectivamente devido).

Como o imposto liquidado tinha sido de 159,66 euros, proceder-se-ia agora à entrega da diferença, com 15,97 euros ($175,63 - 159,66$).

Se o exemplo fosse o simétrico (redução da contraprestação e dos custos) teríamos uma situação inversa, com imposto a recuperar e sendo neste caso a regularização facultativa em IVA (embora talvez não seja aceite o custo em IRC, dado ter sido uma opção voluntária).

Viagens mistas - No regime particular todo o IVA suportado é custo (não sendo dedutível, conforme estabelece o art. 4.º do DL), procedendo-se à liquidação sobre a margem (à taxa de 19 por cento no continente) se o serviço ocorrer no território da União Europeia e estando isento em caso contrário.

Em situações de viagens mistas é liquidado IVA sobre a margem na União, assumindo nas receitas uma proporção igual à da ventilação das despesas em causa, com os seguintes critérios:

- I) custos efectivos, se conhecidos;
- II) duração, em caso contrário;
- III) para os transportes é assumida a distância (caso só disponha do valor global nestes).

Tal assunção corresponde a assumir que a margem é sempre proporcional ao custo (explícito ou em distância), não podendo invocar que o diferencial é variável em parte do circuito, função de um qualquer critério (por exemplo de gestão ou condições de mercado, na oferta ou procura).

É oportuno referir que no âmbito da preparação deste trabalho, nomeadamente por análise ao que ocorre no mercado e por consulta a diversos operadores, constatámos que muitos, pura e simplesmente, assumem integralmente o regime de isenção nas viagens mistas, algumas das vezes por alegadas dificuldades na ventilação das inerentes proporções (sendo então que seria mais correcto tudo sujeitar a imposto, dada a limitação ser dos próprios), mas noutras situações também por desconhecimento desta exigência.

Exemplos - Procederemos à análise de dois exemplos, nas modalidades mais frequentes de não utilização de meios próprios na prestação dos serviços, dado que ou se recorre a um único fornecedor (que factura globalmente) ou a agência contrata individualmente com os diversos operadores (valores monetários em euros).

Pacote adquirido - Se a viagem é referente a excursão que inclui deslocação a Itália, com duração de seis dias, e à Suíça, por quatro dias, com uma Receita (R) de 1.500 euros e um Custo (C) de 1.200 euros, não tendo a decomposição destes, entre os correspondentes à União Europeia (u) e Fora (f), e por forma a determinar a respectiva Margem Bruta (MB), procederemos ao seu apuramento pelo tempo de permanência, nos seguintes termos:

$$\begin{aligned}
 1) \text{ Permanência } u &= 6 \text{ dias} / 10 \text{ dias} = 0,6 \\
 Ru &= 1.500 \times 0,6 = 900 \\
 Cu &= 1.200 \times 0,6 = 720 \\
 MBu &= 180 \\
 \text{Base} &= 180 / 1,19 = 151,26 \\
 \text{IVA} &= 151,26 \times 0,19 = 28,74
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 2) \text{ Permanência } f &= 4 \text{ dias} / 10 \text{ dias} = 0,4 \\
 Rf &= 1.500 \times 0,4 = 600 \\
 Cf &= 1.200 \times 0,4 = 480 \\
 MBf &= 120 \Rightarrow \text{Isento}
 \end{aligned}$$

Organização própria - Dado estarmos perante uma viagem autonomamente montada pela agência, e mantendo o mesmo montante de receitas (1.500 euros) e de custos (1.200 euros), vamos admitir que é conhecida a desagregação destes, à excepção do transporte (sabendo apenas que são percorridos 600 quilómetros na União e 400 quilómetros na Suíça), donde:

Custos	União (u)	Fora (f)	?(u/f)	Total
Transporte (TR)	400			400
Hotel/Refeição	540	260		800
Total	540	260	400	1.200

Ventilando os custos de transporte, pela distância, apurariamos:

$$\begin{aligned}
 \text{Distância } u &= 600 \text{ Km} / 1000 \text{ Km} = 0,6 \Rightarrow \text{TRu} = 400 \times 0,6 = 240 \\
 \text{Distância } f &= 400 \text{ Km} / 1000 \text{ Km} = 0,4 \Rightarrow \text{TRf} = 400 \times 0,4 = 160
 \end{aligned}$$

Consequentemente, teríamos a seguinte imputação:

Custos	União (u)	Fora (f)	Total
Transporte (TR)	240	160	400
Hotel/Refeição	540	260	800
Total	780	420	1.200

Donde, resultaria:

$$\begin{aligned}1) \quad \text{Custos n} &= 780 + 1.200 = 0,65 \\ R_n &= 1.500 \times 0,65 = 975 \\ C_n &= 780 \\ MB_n &= 195 \\ Base &= 195 + 1,19 = 163,87 \\ IVA &= 163,87 \times 0,19 = 31,13\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}2) \quad \text{Custos f} &= 420 + 1.200 = 0,35 \\ R_f &= 1.500 \times 0,35 = 525 \\ C_f &= 420 \\ MB_f &= 105 = \text{Isento}\end{aligned}$$

Excesso de amplitude? - Este regime particular (previsto no art. 26.º da Sexta Directiva) assume que só a margem é tributada no país da sede ou do estabelecimento estável a partir do qual a agência opera, porquanto o imposto subjacente aos serviços em causa será tributado, nos termos gerais, onde se efectuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização destes.

Ou seja, se assim não ocorresse, e para a agência ter uma liquidação efectiva só sobre a margem, teria de solicitar os reembolsos do IVA suportado nos outros Estados membros, no âmbito da Sexta Directiva, acarretando custos acrescidos.

Dito de outra forma, a necessidade deste regime particular advém do facto de nestas prestações de serviços, adquiridas pelas agências, não ocorrer algo similar ao do RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, para as mercadorias) ou em alguns serviços no CIVA: método do reverse-charge, em que é o sujeito passivo adquirente que liquida e, eventualmente, deduz o imposto (não representando neste caso qualquer encargo, sequer temporariamente, de tesouraria).

Podemos ser, então, tentados a afirmar que o Decreto-Lei n.º 221/85 só deveria ter aplicação nas operações que ocorressem noutros Estados membros, simultaneamente ou não, com as de Portugal.

De facto, a limitação que assumimos como inerente à justificação para este regime não tem razão de ser para os serviços adquiridos pelas agências, com sede em Portugal, que se localizem integralmente no território nacional.

Provavelmente, talvez se revele também aqui a matriz comunitária do IVA, ao pretender dissociar a aplicação deste regime da localização das operações.

Aspecto complementar pode abordar-se, por exemplo, na comissão pela intermediação "em nome próprio" na venda de um bilhete de avião do Porto para o Funchal, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, ao invés do que ocorre com a aplicação do regime particular, em que será liquidado imposto sobre a margem, o que desagrada a muitos por parecer que não se está a acatar aquela norma.

No entanto, não devemos deixar de recordar que a disciplina geral do IVA só será aplicável às prestações de serviços do regime particular, "na medida em que não se revelem contrárias" a este (art. 9.º do DL.).

É evidente que a questão será irrelevante, em sede de IVA, se a agência debitar a comissão ao transportador (com IVA à taxa de 19 por cento) e efectuar um puro redêbito da factura deste ao cliente, dado que a relação seria sem margem, ou seja, neste caso, da aplicação dos dois regimes resulta uma ausência de tributação.

Sendo sempre nula a liquidação de IVA no regime geral (pela isenção acima indicada), já no regime particular tal só acontece nesta última situação (por não existir base tributável), o que, por claramente não constituir a regra, levanta muitas dúvidas.

Qualificação da actuação - A Administração Fiscal, e consequentemente também os contribuintes, têm manifestado extrema insegurança no tratamento a dar às operações em que, apesar da agência não actuar "em nome e por conta do cliente", está em causa apenas um serviço, por exemplo, transporte ou alojamento (isoladamente).

Assim, obtivemos já a opinião de técnicos qualificados que, para a mesma situação em concreto, a consideravam enquadrada no contexto geral ou no regime particular.

Para os primeiros, o Decreto-Lei n.º 221/85 não se aplicaria dado recorrerem ao enquadramento jurídico para o sector, nomeadamente, o Decreto-Lei n.º 209/97, de 13 de Agosto, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 12/99, de 11 de Janeiro, e tendo em consideração que no seu art. 12.º se consideram apenas "viagens turísticas" aquelas que combinem pelo menos dois dos serviços estipulados e sendo, destas, "viagens organizadas" as que tenham um preço global ou excedam 24 horas ou incluam uma dormida.

Um, parece despropositado esta apropriação de um conceito que é irrelevante para o que está em causa. De facto, a tipificação de "viagem turística" ou "organizada" daquela norma tem apenas significado para as obrigações e garantias contratuais perante os clientes, evidentemente de maior amplitude que as decorrentes de uma intermediação mais reduzida.

De qualquer forma, o mesmo diploma refere, no art. 2.º, as actividades próprias destes operadores, em que se incluem a reserva de lugares para alojamento ou transporte, sem qualquer restrição de cumulação de serviços.

É de realçar que o Decreto-Lei n.º 221/85, diploma de reduzida extensão, simples e objectivo, nunca utiliza a expressão "pacote turístico" ou outra similar, mas antes as "operações das agências de viagens", à excepção do terceiro parágrafo do seu preâmbulo (sendo que este não integra a norma), com um enquadramento meramente generalista.

Aliás, o ofício-circulado n.º 92.936, de 8 de Maio de 1991 (aditado pelo n.º 119.123 de 15 de Julho desse ano, corrigindo apenas alguns aspectos daquele), e não certamente por acaso, inicia-se logo com a explicitação do que é a actuação "em nome próprio" de uma agência: "quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência ou o organizador dos circuitos que factura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros facturam os serviços intermediários".

Por oposição, "uma agência não actua «em nome próprio» mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro factura os serviços em nome do cliente (utilizador final)". Neste caso, as agências de viagens devem registar tais documentos em contas de terceiros apropriadas, nos termos da alínea c) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, obviamente se movimentarem parte ou a totalidade das quantias subjacentes (sem o que a questão nem se colocaria).

Aquela doutrina acrescenta também que a remuneração das agências só pode ser assumida como comissão se a empresa estiver apta a fornecer provas evidentes de que a importância recebida do cliente se destina a pagar o fornecimento de um serviço por um terceiro.

Consequentemente, não devem ser considerados como comissão, mas sim integrados no regime particular, todos os casos em que o pagamento do cliente excede a importância ilíquida constante da factura do fornecedor dos serviços (sendo clara a abrangência nos casos em que estes não concedem qualquer comissão, desconto ou abatimento e é a agência de viagens que os revende mais caros).

O ofício-circulado acrescenta também que poderá, mesmo assim, dispensar-se a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 221/85, e considerar-se que a agência ainda actua em nome do cliente nos seguintes casos:

- I) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, cujo nome vem ali mencionado.
- II) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, estando o número dessa factura anotado na nota de venda ao balcão e o número dessa nota anotado na factura.

Aquele documento explicita ainda dois exemplos de actuação "por conta do cliente" no território nacional:

- I) A reserva e o pagamento são efectuados pela agência, devendo o hotel pagar-lhe a comissão (actuação "em nome próprio e por conta do cliente")

Neste caso a factura emitida pela unidade hoteleira (em nome da agência) não deveria conter a respectiva comissão mas apenas o valor da estada do cliente, com liquidação do IVA à taxa respectiva (12 ou 8 por cento, consoante se localize no Continente ou nas Regiões Autónomas), emitindo a agência factura exactamente igual para o cliente (crédito).

Por sua vez a agência deverá emitir factura pelo montante da comissão recebida, assumindo a liquidação de IVA (à taxa de 19 ou 13 por cento, respectivamente).

- II) A reserva é efectuada pela agência (que tem direito à respectiva comissão) mas o pagamento é da conta do cliente directamente no hotel (actuação "em nome e por conta do cliente").

Neste caso, o hotel factura directamente ao cliente, sendo que a agência posteriormente debitará a comissão àquele.

Serviço único - Neste âmbito, vamos assumir três contextos: transporte no continente, para outro Estado membro e alojamento localizado neste.

Transporte no continente - Se uma agência vender apenas um serviço ao seu cliente, supondo uma deslocação em autocarro de Évora a Faro (IVA incluído à taxa de 5 por cento), obtendo uma margem, levanta-se a questão de saber se devemos aplicar o regime geral ou particular, pelo que vamos analisar as consequências respectivas.

Neste caso, duas hipóteses se colocam, perante a actuação do transportador face à agência: a comissão é deduzida desde logo por aquele ou é objecto de factura separada deste.

- I) Na segunda situação, parece não só aceitável como exigível que se assuma o regime geral relativamente à comissão, dado que a sua liquidação é feita directamente pelo transportador (não sendo imputável a um proveito auferido relativamente ao cliente).

Tal pressupõe, portanto, a emissão de uma factura para o transportador, por parte da agência, relativamente à comissão, da qual será liquidado IVA à taxa de 19 por cento.

Quanto à factura ao cliente, supondo que será um puro redêbito da primeira (também à taxa de 5 por cento), e desde que devidamente contabilizados os movimentos em contas apropriadas de terceiros, nos termos do ofício-circulado, parece adequado que se integre a operação no âmbito da assimilação à actuação "por conta do cliente".

De qualquer forma, em sede de IVA, se fosse aplicado o regime particular, o resultado seria idêntico, face à especificidade da margem ser nula (o mesmo ocorrendo, portanto, com o imposto).

- II) Já se a factura do transportador assumir desde logo o desconto, por um lado, existe apenas um único documento com a entidade a montante e a agência não registou qualquer comissão, só podendo esta ser aferida face ao movimento a jusante, de que está indissociavelmente ligada e, por outro, tal corresponderá, só por si, ao apuramento de IVA a 5 por cento sobre a margem, perante o cliente.

Ou seja, nesta situação, a agência apenas consegue apurar a sua margem tendo presente a operação integralmente, não podendo desprezar uma parte da factura do transportador (por assumir ser referente à "por conta do cliente") e considerar outra, correspondente à diferença, com a aplicação do CIVA (o que nem efectua, dado assumir uma taxa de IVA por redêbito, ou seja, igual à do documento a montante, com 5 e não 19 por cento).

Assim, pela neutralidade da primeira hipótese e relevância na segunda, em conclusão, parece que se devem enquadrar neste regime particular tanto os circuitos adquiridos globalmente ("pacotes") quanto os de organização própria, e mesmo que apenas de um serviço isolado se trate, desde que se recorra a terceiros, nos termos, aliás, da norma em causa.

É certo que, por exemplo, no sistema de facturação das companhias de aviação (BSP) é deduzida a comissão, com apuramento de IVA à taxa de 19 por cento se associada a uma viagem no continente, o que parece contrariar o argumento anterior.

No entanto, se devidamente analisada, constatamos que esta actuação apenas vem evidenciar outras questões, dado o regime particular não definir nenhuma regra especial para os transportes:

- I) A factura da companhia de aviação anula, em sistema de desconto comercial, a comissão, mas não aplica no valor apurado uma única taxa de IVA, dado autonomizar as operações em termos de imposto (tudo isento ou 5 por cento na venda e 19 por cento na comissão mas a crédito, ou seja, por dedução).

- II) A companhia de aviação liquida o IVA da comissão pela agência (prescindindo que esta emita o documento respectivo), embora sob a forma de desconto (o que corresponde, em termos líquidos, simultaneamente, à factura e à nota de crédito).
- III) A factura do BSP pressupõe sempre, embora sem conhecer integralmente a operação em causa, que a viagem está inserida no regime geral, o que em muitos casos será evidentemente falso, pelo que, estando claramente no regime particular, o IVA liquidado devia ser apurado globalmente e não de forma parcelar.
- IV) Aliás, inclusivamente, as companhias de aviação sabem que nas viagens que facturam à agência esta não actua "em nome e por conta do cliente", porquanto para estas (CCCF) o valor é referenciado meramente para efeito de apuramento da comissão, a deduzir ao montante total, sendo então a taxa de IVA a adequada (embora sempre seja desajustada a "substituição" ao responsável pela obrigação de emissão).

Na verdade, parece evidente a incorrecção do sistema utilizado, sendo suficiente o simples facto da companhia de aviação não poder identificar o regime de IVA ao abrigo do qual a viagem será realizada a jusante.

Transporte para outro Estado membro - No transporte de pessoas, por exemplo, de avião de Faro para Paris, também duas opções se apresentam: aplicação do regime particular ou geral.

Neste, estando a factura do transportador isenta de IVA e o mesmo ocorrendo com o débito ao cliente, por parte da agência, tal também necessariamente ocorre com a comissão, tanto se for obtida por emissão documental expressa desta sobre o primeiro ou por sua dedução directa.

Já no regime particular, exigida pela actuação em nome próprio (por conta ou causa do cliente), seria liquidado IVA sobre a margem obtida.

Esta é, efectivamente, uma situação que aparenta alguma incongruência, na análise das soluções, dado não se encontrar um motivo técnico que justifique a diferença de tributação que, nos termos da actual regulamentação, onera a comissão com a liquidação de IVA, reduzindo-a portanto.

Evidentemente, no plano teórico, deveria ser esta uma questão financeiramente neutra, pela dedução do IVA no transportador, contra o débito da agência, donde poderia ser incrementada a comissão, em termos líquidos pelo imposto, de forma a atingir a obtida no regime geral (obrigando, no entanto, a não proceder ao seu abatimento directo).

Isto teria custos, certamente não desprezíveis, em termos logísticos, informáticos e de tesouraria, para além das habituais resistências à mudança, eventualmente relevantes.

No entanto, neste como noutros casos sem consequências relevantes, seria preferível alterar a legislação que ser esta sistematicamente desprezada, com os efeitos daí decorrentes em termos específicos e genéricos, tendo também em consideração que já decorreram quase duas décadas desde a implementação deste regime particular.

Alojamento noutro Estado membro - Mais complicado será apreciar uma operação realizada noutro Estado membro, para o que analisaremos o alojamento em Paris. Sendo a operação base (estada) localizada em França (sujeita a IVA naquele país, suportado pela agência), se seguirmos o regime geral na intermediação, temos que a comissão não é tributada em território nacional (por ausência de norma de incidência, embora seja recorrente invocar o n.º 18 do art. 6.º do CIVA, indevidamente) mas já tal ocorre relativamente à facturação ao cliente em Portugal.

Portanto, a agência só poderá ter uma tributação líquida sobre a margem se recuperar o imposto suportado em França (exigindo custos acrescidos) e estando numa situação em que a operação de intermediação deslocalizaria, integralmente, o IVA para o território nacional.

Pressupomos, neste raciocínio, que a dedutibilidade do IVA suportado em França é aceite, mesmo não tendo operações a jusante naquele país, porquanto estas ocorrem em Portugal, ou seja, são sujeitas a este imposto numa óptica global, dado ter uma matriz comunitária.

Já pela aplicação do regime particular se terá tal efeito de forma automática, por ser apenas tributada a margem, directamente, para além de não retirar a parcela de imposto do outro estado membro.

É de salientar, no entanto, que algumas agências podem estar a praticar uma solução “mista”, sem fundamento legal, ou seja, não deduzindo o imposto suportado mas também não o liquidando, nem sequer pela margem (eventualmente, por se associarem a programas genéricos de “aviação”, sendo que nestes é efectivamente isenta tanto a operação quanto a comissão, embora esta apenas se no regime geral).

Regime Geral

Aplicação - Este regime verifica-se nas demais situações da actividade, destacando as significativas:

- I) Prestação de serviços, quando actuam “em nome e por conta do cliente”, ou seja, sendo este facturado pelo fornecedor (traduzindo-se o proveito numa comissão, independentemente de quem a liquida);
- II) Débitos a clientes de prestações de serviços anuladas (sujeitos à taxa normal);
- III) Aquisição de bens e serviços genéricos para a empresa, que não concorrem para operações do regime particular, não sendo afectas directamente às prestações de serviços, nomeadamente, imobilizado, custos de estrutura ou instalações, etc.

Exigibilidade - O facto gerador é o de qualquer prestação de serviços ou recebimentos, incluindo adiantamentos, ocorrendo a exigibilidade no prazo de cinco dias úteis ou na data de emissão da respectiva factura se anterior.

Base tributável - O IVA liquidado na facturação é devido ao Estado, sendo dedutível, para o mesmo período, o constante nas aquisições (em regra, existindo as excepções previstas no artigo 21.º do CIVA).

Valor tributável - Esquemáticamente, teremos as seguintes situações relevantes:

- Os seguros de viagem, vistos e taxas de aeroporto são sempre isentos (excepto no debito de comissões).
- As comissões de todas as operações efectuadas fora da União, bem como as referentes aos transportes internacionais (estrangeiro) ou com as Regiões Autónomas (de, para e entre) estão isentas (alínea s) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA).
- As comissões sobre as operações realizadas em Portugal estão sujeitas à taxa normal de IVA, de acordo com o local inerente ao serviço prestado, ou seja, o do adquirente se de sujeitos passivos se tratar (19 por cento no Continente e 13 por cento nos Açores e Madeira), independentemente daquele em que são liquidadas, eventualmente com dedução do imposto por este.
- Às comissões referentes às operações na União Europeia aplica-se o seguinte regime:
 - 1) Prestador de serviços (factura) em território nacional
 - I) Adquirente (paga) é sujeito passivo em território nacional - Prestador de serviços liquida IVA, com eventual dedução do adquirente (ponto anterior)
 - II) Adquirente (paga) é sujeito passivo em outro Estado membro - Não é tributável em território nacional (“n.º 18 do art.º 6.º” do CIVA)
 - 2) Prestador de serviços (factura) em outro Estado membro
 - I) Adquirente (paga) é sujeito passivo em território nacional - Adquirente liquida e, eventualmente, deduz IVA (na mesma declaração, por “reverse-charge”, conforme alínea b) do n.º 17 do art.º 6.º e alínea c) do n.º 1 do art.º 19.º, todos do CIVA)
 - II) Adquirente (paga) é sujeito passivo em outro Estado membro - Irrelevante em Portugal (uma das três situações anteriores, consoante os outros Estados membros envolvidos)

Conclusões

Nos termos legais, sem qualquer excepção, deve sempre ser aplicado o regime particular desde que se recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços de terceiros e com actuação em nome próprio perante os clientes (ou seja, proceda à emissão da factura directamente a estes, suportando os custos inerentes no âmbito de débito do fornecedor emitido à agência).

Face ao exposto, resulta claro o enquadramento das operações efectuadas na União Europeia, fora desta e mesmo as mistas, apenas se suscitando questões quanto aos redébitos e tributação de comissões em território nacional.

Quanto a estas, o IVA é liquidado à taxa normal do local em que o inerente serviço é prestado, ou seja, em que se situam as instalações do devedor, independentemente daquele em que são pagas ou auferidas, nomeadamente:

- comissão recebida em Braga de transporte Lisboa-Porto: 19 por cento;
- comissão paga em Ponta Delgada de hotel em Faro: 19 por cento;
- comissão recebida em Almada de rent-a-car no Funchal: 13 por cento.

Aplicando o regime particular a todas as operações nele enquadráveis (mesmo que, supostamente ou não, sem margem no serviço), inserindo a informação correspondente na factura, uma estada num hotel em Paris não é isenta, sendo o IVA o que resultar de 19 por cento sobre a margem obtida (assumindo nos custos a redução da comissão).

É de salientar que, caso fosse aplicado o regime geral (ou seja, só se a actuação for em nome e por conta do cliente), a comissão recebida será líquida, por não ser tributada em território nacional em IVA (procedendo o hotel, na mesma declaração, à liquidação e eventual dedução), o que constitui uma diferença radical, não só no país de apuramento do imposto quanto no impacto na rentabilidade face ao regime particular.

Relativamente aos redébitos, convém realçar que, caso sejam verdadeiros (isto é, sem margem efectiva na relação a jusante), não oferecem dúvidas, porquanto o valor facturado é o suportado, o mesmo se verificando, consequentemente, com a taxa e valor do IVA (sendo emitida factura específica para a comissão, caso exista).

Já situação diferente ocorre com os “falsos” redébitos, ou seja, aqueles em que a agência factura ao cliente o mesmo montante do custo de tabela da sua aquisição, o qual posteriormente é reduzido, através da incorporação da comissão que é deduzida, sendo pago só o líquido (“net”).

No entanto, concluímos que nestes casos a aplicação do regime geral pressupõe a liquidação de IVA à taxa da operação base e não da comissão inerente, conforme se constata com o seguinte exercício, por exemplo, referente a deslocação no continente:

a) Regime Geral

Custo tabela (com 5% IVA) = 100 = 95,23 + 4,77
Receita (com 5% IVA) = 100 = 95,23 + 4,77
Custo efectivo (com 5% IVA) = 90 = 85,71 + 4,29
Margem Bruta = 10 = 9,52 + 0,48
Margem Líquida = 9,52
Apuramento de IVA = 0,48 (Total = 4,77 = 0,48 + 4,29)

b) Regime Particular

Receita (com IVA) = 100
Custo (com IVA) = 90
MB = 10
Base = 10 / 1,19 = 8,40
IVA = 8,40 x 0,19 = 1,60 (Total = 5,89 = 1,60 + 4,29)

Para além de termos verificado que a liquidação de IVA não é a mesma nos dois casos anteriores, existe ainda um outro motivo, suficientemente significativo, para se aplicar o regime particular, dado que, da outra forma, não é possível emitir documento contabilístico que suporte a comissão, porquanto:

- o fornecedor não o pode receber, pois já facturou pelo líquido;
- ao cliente já foi facultada factura com IVA a 5 por cento.

Ou seja, a optar pelo regime geral, em rigor, teriam de facturar ao cliente com IVA a 5 por cento apenas sobre o valor correspondente ao custo (90 no exemplo) e da comissão seria liquidado à taxa de 19 por cento (sobre 10 no mesmo exercício).

Aliás, e conjugando os dois números anteriores, caso a comissão seja facturada, em separado, deveria ser pelo valor base (no exemplo, 10 por cento sobre 95,23, ou seja, 9,52), acrescida de IVA à taxa de 19 por cento, donde resulta 11,33 e não 10 com imposto incluído (em que então a margem líquida é de apenas 8,40).

Em conclusão, relativamente às operações isoladas (individual e integralmente analisadas), parece evidente que o seu enquadramento deve ser função do método acordado com o fornecedor: se este deduzir

directamente a comissão na sua factura a actuação é no âmbito do regime particular, enquanto se for a agência a debitar explicitamente aquele estaremos no regime geral

E, na verdade, na primeira situação, foi a agência que conseguiu negociar a margem, estando imputado ao cliente a sua liquidação, enquanto no segundo caso o negócio foi entre o fornecedor e o cliente, apenas auferindo a agência a comissão pela intermediação.

1985-Jul-03

CIVA - Valor tributável - Agências de viagem - Circuitos turísticos

Em execução do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, vem o presente diploma estabelecer as normas de determinação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que actuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros.

O regime estabelecido corresponde, nas suas linhas gerais, ao disposto no artigo 26.º da 6.ª directiva da CEE e resume-se essencialmente na substituição do método do «crédito do imposto» pelo método da «base de base» no cálculo da dívida tributária.

De acordo ainda com as normas comunitárias, o imposto cobrado ao utente, no país da sede ou estabelecimento estável da agência, incide apenas sobre a «margem bruta» da mesma, já que os serviços que constituem o «pacote turístico» são tributados, nos termos gerais, nos países onde se efectuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços.

Assim:

Em execução do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro:

O Governo decreta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição, o seguinte:

Artigo 1.º

- 1 - A disciplina do presente diploma aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos que actuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros.
- 2 - As operações referidas no número anterior serão 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.
- 3 - Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a terceiros forem efectuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma actividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]
- 4 - Se as operações referidas no número anterior forem efectuadas na Comunidade e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da Comunidade. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]

Artigo 2.º

- 1 - 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.
- 2 - É considerado início da viagem a altura em que é efectuada a primeira prestação de serviços ao cliente. [Rectificado pela Declaração de 30 de Setembro de 1985]

Artigo 3.º

- 1 - O valor tributável das prestações de serviços efectuadas 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 efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA.
- 2 - Não obstante o disposto no número anterior, o valor tributável das operações referidas no n.º 4 do artigo 1.º é determinado mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA que onera essa contraprestação. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]
- 3 - A percentagem referida no número anterior resulta de uma fracção que comporta no numerador o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros na Comunidade e para benefício directo do cliente, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, e no denominador o custo de todas as operações efectuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício directo do cliente, imposto incluído. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]
- 4 - Se, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente, a diferença ou percentagem referidas nos n.ºs 1 e 2 vierem a alterar-se para mais ou para menos por efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]

Artigo 4.º

- 1 - Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do presente diploma não terão direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços referidas no artigo 1.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]
- 2 - As facturas emitidas pelos mesmos sujeitos passivos podem não discriminar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do mesmo imposto.

Artigo 5.º

As operações efectuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos abrangidos pelo presente diploma devem ser escrituradas em registo especial, de modo a evidenciar os elementos referidos no artigo 3.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]

Artigo 6.º

O imposto devido é calculado do seguinte modo:

- a) Ao montante das contraprestações, com IVA incluído, respeitante às operações tributáveis registadas no período deduz-se o montante, igualmente com inclusão do IVA, dos custos registados no mesmo período relativos às transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente na Comunidade; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro]
- b) A diferença obtida nos termos da alínea anterior é dividida por 119, multiplicando-se o quociente por 100 e arredondando o resultado por defeito ou por excesso para a unidade mais próxima; [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]
- c) Sobre a base tributável obtida nos termos da alínea anterior incide a taxa do imposto;
- d) Se o montante dos custos referidos na alínea a) for ao montante das contraprestações respeitantes às operações tributáveis, o excesso acresce aos custos registados no mês ou trimestre seguinte;

agência em relação a bens e serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício directo do cliente, adquiridos ou importados no exercício da sua actividade comercial.

Artigo 7.º

Se, efectuada a prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 2.º for alterado o valor da contraprestação, haverá lugar à rectificação do montante referido na alínea a) do artigo 6.º

Artigo 8.º

As normas do presente diploma não se aplicam às prestações de serviços efectuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA.

Artigo 9.º

A disciplina geral do IVA será aplicável às prestações de serviços referidas neste diploma, na medida em que não se revelar contrária à presente regulamentação.

Artigo 10.º

Fica autorizado o Ministro das Finanças e do Plano a criar ou alterar, por despacho, os modelos de livros e impressos que se tornem necessários ao cumprimento das obrigações decorrentes do presente diploma.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 4 de Junho de 1985. - Mário Soares - Rui Manuel Parente
Chancelerelle de Machete - Ernâni Rodrigues Lopes.

Promulgado em 21 de Junho de 1985.

Publique-se.

O Presidente da República, ANTÓNIO RAMALHO EANES.

Referendado em 25 de Junho de 1985.

O Primeiro-Ministro, Mário Soares.