

2. REGIME ESPECIAL APLICÁVEL EM SEDE DE IVA

2.1 Enquadramento

Conforme referido anteriormente, o Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, consagra o 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 (vide **Anexo n.º 1**, na sua atual redação).

O regime estabelecido corresponde, nas suas linhas gerais, ao disposto no artigo 26.º da 6.ª Diretiva 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.

Significa isto que, cumpridas determinadas condições, a tributação incidirá apenas sobre a margem bruta apurada pelas agências de viagens.

Diz-se no Preâmbulo do referido Decreto-Lei que *“de acordo (...) 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 efetuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços”*.

Refira-se que a Comissão Europeia apresentou queixa no Tribunal de Justiça da União Europeia contra oito Estados-membros, entre os quais Portugal, por aplicarem incorretamente as regras europeias relativas ao IVA no caso das agências de viagens¹.

Em causa estava o facto de o regime especial de IVA ser aplicado muitas vezes às vendas entre agências de viagens, quando, segundo os responsáveis da Comissão, o regime especial da margem de lucro foi incluído na diretiva para simplificar a aplicação das regras do IVA às agências de viagens quando vendem pacotes de férias aos viajantes (consumidores finais) e não a outras agências.

1. A este propósito, remete-se para o artigo intitulado *“Portugal não aplica regras de IVA no que respeita a agências de viagens”*, publicado na revista Contabilidade & Empresas, n.º 8, Março e Abril 2011, p. 39.

O Tribunal de Justiça da União Europeia deu já razão a Portugal, entendendo que o regime especial das agências de viagens não está limitado às vendas de viagens a viajantes e é extensível às vendas a qualquer cliente.

Nos acórdãos divulgados no dia 26 de Setembro de 2013² (*vide Anexo n.º 3*), o Tribunal de Justiça reconhece que existem divergências particularmente importantes entre as versões linguísticas da diretiva europeia. Contudo, entende que a interpretação mais adequada para atingir os objetivos deste regime é a que consiste na aplicação do regime especial a qualquer tipo de clientes (finais ou outros).

2.2 Âmbito de aplicação do regime especial

Condições necessárias

De acordo com o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, este regime “*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*”, “*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*” (sublinhado nosso).

Para garantir a aplicação do aludido regime, terão assim de estar reunidas três condições, a saber:

- i. O prestador de serviços tenha sede ou estabelecimento estável em território nacional;
- ii. Recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou à prestação de serviços de terceiros (ou seja, as agências têm de ser, na prática, meros intermediários);
- iii. E atue em nome próprio perante os clientes (ou seja, a agência proceda à emissão da fatura diretamente aos clientes, suportando os custos através do débito do fornecedor).

Note-se que este regime se aplica a operações desta natureza (condição objetiva), não sendo fator decisor se quem as aplica é ou não uma agência de viagens (condição subjetiva), conforme adiante se exporá.

Daqui se poderá concluir que o regime especial de IVA não se aplica às prestações de serviços efetuadas “*em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA*” (*cfr.*

2. No caso de Portugal, correspondente ao processo C-450/11.