

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .
- Assunto: Regime especial agências de viagem - regime da margem
- Processo: 26404, com despacho de 2024-10-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: 1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2019.01.10, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Atividades dos Operadores Turísticos" - CAE 79120, 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. A Requerente é uma empresa com atividade das agências de viagens, nomeadamente:
- a) A organização e venda de viagens turísticas;
  - b) A representação de outras agências de viagens e turismo, nacionais ou estrangeiras, ou de operadores turísticos nacionais ou estrangeiros, bem como a intermediação na venda dos respetivos produtos;
  - c) A reserva de serviços em empreendimentos turísticos;
  - d) A venda de bilhetes e reserva de lugares em qualquer meio de transporte;
  - e) A receção, transferência e assistência a turistas;
  - f) A obtenção de certificados coletivos de identidade, vistos ou outros documentos necessários à realização de uma viagem;
  - g) A organização de congressos e de eventos semelhantes;
  - h) A reserva e a venda de bilhetes para espetáculos e outras manifestações públicas;
  - i) A intermediação na celebração de contratos de aluguer de veículos de passageiros sem condutor;
  - j) A comercialização de seguros de viagem e de bagagem em conjugação e no âmbito de outros serviços por si prestados;
  - k) A venda de guias turísticos e de publicações semelhantes;
  - l) O transporte turístico efetuado no âmbito de uma viagem turística;
  - m) A prestação de serviços ligados ao acolhimento turístico, nomeadamente, a organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de relevante interesse turístico;
  - n) realização de serviços de consultoria e formação (CAEs 79120, 79110, 70220, 85591, 82300, 93293, 79900).
3. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral.
4. A Requerente refere que, no âmbito da sua atividade, organiza eventos para empresas e seus colaboradores amplamente conhecidos como eventos "teambuilding".
5. Para tal atua em nome próprio perante os clientes e recorre, na generalidade dos casos, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

6. Noutros casos, o serviço é fornecido sem que exista a intervenção de terceiros.
7. Entende, a Requerente, que sempre que se recorra a prestações de serviços ou transmissões de bens por parte de terceiros, ainda que seja apenas o transporte ou o serviço de refeições, deve ser aplicado o regime da margem de acordo com a disciplina do Decreto-Lei n.º 221/85.
8. O mesmo não acontecerá se o serviço for integralmente prestado pela Requerente devendo aqui liquidar IVA à taxa normal.
9. Deste modo, vem solicitar esclarecimento sobre se, atuando em nome próprio perante o cliente e, existindo transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros, deverá aplicar o regime da margem estabelecido no Decreto-Lei n.º 221/85.
10. Caso o seu entendimento não esteja correto e, tendo de aplicar o regime normal (liquidando IVA), questiona se o imposto incluído nas prestações de serviços desses terceiros será dedutível.

#### Enquadramento

11. O Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho, estabelece as normas de determinação do 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).
12. 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.

#### Decreto-Lei n.º 17/2018 de 08 de março

13. Para poder enquadrar corretamente as operações que se encontram sujeitas a este regime e aquelas, ao qual o mesmo não se aplica, importa recorrer às definições previstas no Decreto-Lei n.º 17/2018 de 08 de março, o qual estabelece o regime de acesso e de exercício da atividade das agências de viagens e turismo, transpondo, para a ordem jurídica nacional, a Diretiva (UE) 2015/2302, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2015, relativa às viagens organizadas e aos serviços de viagem conexos.
14. O referido diploma, na alínea n) do n.º 1 do artigo 2.º considera «Serviços de viagem»:
  - i. "O transporte de passageiros;
  - ii. O alojamento que não seja parte integrante do transporte de passageiros e não tenha fins residenciais;
  - iii. O aluguer de carros ou de outros veículos a motor na aceção da alínea l) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/2010, de 12 de março, na sua redação atual, ou de motociclos que exijam uma carta de condução da categoria A, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 138/2012, de 5 de julho, na sua redação atual;
  - iv. Qualquer outro serviço turístico que não seja parte integrante de um serviço de viagem, na aceção das subalíneas anteriores;"
15. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo estipula que não é considerada viagem organizada ou serviço de viagem conexo:

- a) "Aqueles que tenham duração inferior a 24 horas, salvo se a dormida estiver incluída;
- b) Aqueles em que a agência de viagens e turismo se limita a intervir como mera intermediária em vendas ou reservas de serviços de viagem avulsos solicitados pelo cliente;
- c) Aqueles que sejam facilitados a título ocasional e sem fins lucrativos e apenas a um grupo limitado de viajantes;
- d) Aqueles que são adquiridos com base num acordo geral para a organização de viagens de negócios."

16. Ainda, o n.º 3 do referido artigo 2.º considera que "não constitui uma viagem organizada, uma combinação de serviços de viagem em que apenas um dos tipos de serviços de viagem a que se referem as subalíneas i), ii) e iii) da alínea m) do n.º 1, é combinado com um ou mais serviços turísticos a que se refere a subalínea iv) da mesma alínea, se estes últimos serviços:

- a) Não representarem uma proporção significativa do valor da combinação e não forem publicitados como constituindo uma característica essencial da combinação nem representarem de outro modo uma tal característica; ou
- b) Forem escolhidos e adquiridos apenas depois de ter sido iniciada a execução de um serviço de viagem a que se referem as subalíneas i), ii) e iii) da alínea m) do n.º 1."

17. Finalmente, o n.º 4 determina que não "constitui um serviço de viagem conexo, aquele em que apenas um dos tipos de serviços de viagem a que se referem as subalíneas i), ii) e iii) da alínea m) do n.º 1, e um ou mais serviços turísticos a que se refere subalínea iv) da mesma alínea m) sejam adquiridos, caso estes últimos serviços não representem uma proporção significativa do valor combinado dos serviços e não sejam publicitados como constituindo uma característica essencial da viagem ou das férias nem representem de outro modo uma tal característica."

Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho

18. O regime especial previsto neste diploma, considera, as operações efetuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, para efeitos de IVA, como 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.

19. O regime é aplicável sempre que uma agência de viagem ou um organizador de circuitos turísticos atue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, situação em que, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 221/85, o valor tributável "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", 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 operações efetuadas por terceiros inclua IVA a taxas diferentes.

20. Nestes termos, sempre que uma agência de viagens organize uma Viagem ou um pacote turístico, deve considerar para o cálculo do custo do mesmo, para além dos montantes das despesas relativas a transportes, alojamento, alimentação e outros, o IVA suportado na aquisição dos referidos serviços, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do artigo 1.º do referido diploma.

21. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85, os sujeitos passivos por ele abrangidos não têm direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou as prestações de serviços, a que tiveram de recorrer para a realização da referida viagem. No entanto, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços que não concorram para a realização daquela, é dedutível nos termos gerais do Código do IVA (artigos 19.º e seguintes do CIVA).

22. Assim, podemos considerar que o regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, se aplica quando aqueles operadores económicos realizam Viagens ou circuitos turísticos relativamente aos quais se verifique, cumulativamente, que:

- a) Atuam em nome próprio perante o cliente;
- b) Recorrem, para a realização das operações, a transmissão de bens ou a prestação de serviços prestados por terceiros;
- c) Têm no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

23. Deste modo, exercendo, a ora requerente, atividade como agência de viagens, nomeadamente, a organização e venda de viagens turísticas se, 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 de acordo com o disposto no artigo 3.º do referido diploma.

24. Para efeitos de enquadramento das operações 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.

25. Considera-se que uma agência ou um organizador não atua "em nome próprio", mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro fatura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços).

26. Por outro lado, caso a requerente atue em nome próprio perante os clientes não recorrendo, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, tais operações não têm enquadramento no regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estando, assim, sujeitas às regras gerais do CIVA.

27. Sobre o conceito de viagem ou 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, tal como é definida em termos legais, nomeadamente no âmbito do Decreto-Lei n.º 17/2018, de 08 de março.

Conceito de viagem para efeitos do regime - Jurisprudência do TJUE

28. 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 (Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia -TJUE - "Madggette e Baldwin" - processo C-308/96).

29. Isto é, uma prestação de serviços não é automaticamente enquadrável no regime especial aplicável às agências de viagens apenas porque esse mesmo serviço é prestado por uma agência ou um operador turístico. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) é claro no sentido de que uma operação só se enquadra no regime da margem se estiver relacionada com determinado tipo de serviços, nomeadamente, uma viagem (vd. Acórdão TJUE Minerva - proc. n.º C-31/10).

30. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para enquadrar as operações sujeitas a este regime, recorreu aos conceitos previstos na Diretiva (UE) 2015/2302, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2015, relativa às viagens organizadas e aos serviços de viagem conexos (que, como acima se referiu, foi transposta para a ordem jurídica nacional pelo Decreto-Lei n.º 17/2018 de 08 de março).

31. Foi com base no conceito de «viagem organizada» previsto na Diretiva (UE) 2015/2302, que o TJUE, 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.

32. Assim, as prestações de "viagem" ou "Pacotes turísticos", devem englobar, pelo menos, alojamento e/ou transporte. Atualmente as agências de viagens praticam vários tipos de serviços, sendo que podem existir prestações de serviços que não se enquadram, neste regime especial, por exemplo, serviços de transfer realizados pelo prestador, recorrendo a meios próprios.

33. Se todos os serviços e bens transmitidos no âmbito de uma viagem ou pacote de turístico provêm de terceiros, e são adquiridos para benefício direto do cliente, então verifica-se a condição para aplicação do regime.

34. O TJUE, no acórdão "Alpenchalets Resorts" (proc. n.º C 552/17), decidiu que "a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importância destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens".

Assim, embora se trate de uma única prestação de serviços das previstas no conceito de viagem organizada previsto na Diretiva (UE) 2015/2302, o TJUE entende que a mesma é suficiente para a aplicabilidade do regime das agências de viagens e operadores turísticos. Daqui se infere que não está em causa a quantidade dos serviços incluídos no pacote turístico, mas sim a natureza das mesmas.

#### Conclusão

35. No caso concreto está em causa a organização de eventos no âmbito dos quais a requerente adquire a terceiros serviços de transporte ou de refeições, assim como a gestão de um evento de "Teambuilding".

36. O termo "teambuilding", não tem tradução direta em português. Em inglês é uma conjugação das palavras "team" (equipa) com "building" (construir). Consiste em elaborar um conjunto de atividades e jogos, de forma a encorajar um grupo de pessoas

(normalmente trabalhadores ou equipa desportivas) a construir uma equipa, de forma a evoluir, trabalhando em grupo, completando tarefas, com o intuito de criar respeito mútuo e aceitar as diferenças entre si.

37. Embora, como referido no ponto 31 desta informação, o serviço de transporte em conjunto com outros serviços (de entre, alojamento, outros serviços turísticos não subsidiários do transporte ou do alojamento), desde que fornecidos por terceiros, constitui uma "viagem", aquele, per si, ou seja, de forma isolada, não pode ser considerado uma "viagem" para os efeitos da aplicação do regime.

38. Os serviços de "teambuilding", conforme já explicitado no ponto 39 desta informação, embora possam ter uma natureza lúdica, não têm em si, um carácter turístico, tratando-se de meros eventos empresariais ou desportivos, com o intuito de fortalecer a comunicação, a moral, uma atitude positiva de um determinado grupo de pessoas.

39. No entanto, importa referir que, situação diferente se verifica, caso, para além de se verificar o transporte, o evento de "teambuilding" possua um carácter turístico, ou seja, detenha um nexó com determinado local ou região, fora do seu ambiente usual, por exemplo um passeio nos Passadiços do Paiva que envolva atividades ou, ainda, seja acompanhado de outro serviço, como uma atividade de guia ou aconselhamento, etc., constituirá uma "viagem" para efeitos do regime.

40. Para tal se verificar, tal como referido no ponto 17 desta informação, essa vertente turística dos serviços deve representar uma proporção significativa do valor combinado, ser publicitada como constituindo uma característica essencial da viagem, ou, ainda, essa característica estar representada de qualquer outra forma.

41. Face aos elementos disponibilizados, nos casos em que o evento de "teambuilding" não tenha um carácter turístico ou em que seja constituído somente por um único elemento (transporte) que, por si só, não permita que se considere que o serviço seja considerado como uma viagem ou um circuito turístico, a operação não tem enquadramento no regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estando, assim, sujeita às regras gerais do CIVA.

42. Já, nas situações em que o evento, sendo realizado exclusivamente com recurso a serviços prestados por terceiros tenha um carácter turístico, ou constitua, em si mesmo, uma viagem, estamos perante uma viagem organizada à qual é aplicável o regime especial.

43. Nos casos em que não seja aplicado o regime da margem, o imposto incorrido nos serviços adquiridos pela requerente para a realização das operações tributáveis, confere o direito à dedução, nos termos gerais previstos no artigo 19.º e seguintes do CIVA.

Não sendo aplicado o regime da margem, o imposto incorrido nos serviços adquiridos pela Requerente para a realização das operações tributáveis, confere o direito à dedução, nos termos gerais previstos no artigo 19.º e seguintes do CIVA.