

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .

Assunto: Decreto-lei n.º 221/85, de 03 de julho - Regime especial agências de viagem - regime da margem

Processo: 27073, com despacho de 2024-11-28, 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 2024.02.01, 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. Tendo como atividade principal a atividade operadores turísticos - CAE 79120, e como atividade secundária a atividade das agências viagens - CAE 79110, e fazendo reservas de alojamento e estadias, mas não de viagens por enquanto, vem a ora Requerente questionar se o regime de IVA a aplicar é o regime normal ou o de regime margem bruta do lucro, isto é, a diferença entre os custos/gastos para aquisição do(s) serviço(s) e respetiva faturação ao cliente.

Enquadramento em sede de IVA:

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

4. É entendimento destes Serviços que 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.

5. O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei, aplica-se quando aqueles operadores económicos realizem operações, relativamente às quais se verifique, cumulativamente, que:

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

6. Deste modo, se a ora requerente, 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 (IVA) de acordo com o disposto no artigo 3.º do referido diploma.

7. Para efeitos de enquadramento das operações efetuadas por aqueles operadores, 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.

8. Caso a requerente não atue em "nome próprio", mas em nome e por conta do cliente, isto é, quando os terceiros não faturam os serviços que compõem o pacote turístico à agência de viagens, nem esta fatura em nome próprio o pacote turístico ao seu cliente (sendo antes os terceiros a faturar ao utilizador final do serviços, ainda que registados em contas de terceiros pela requerente, conforme alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA (CIVA), fica afastada a aplicação do regime das agências de viagens previsto no citado Decreto-Lei n.º 221/85, caso em que a tributação deve ser efetuada nos termos gerais do CIVA.

9. Para efeitos de concretização deste regime especial foi definido que as operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são, para efeitos de IVA, consideradas 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.

10. Sobre o conceito de "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.

11. Ou seja, 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.

12. Para se 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, que transpõe 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.

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 motocicletas 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".

13. 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".

14. Importa reter que o regime especial é afastado nos casos em que a agência de viagens coloca à disposição do cliente os seus recursos próprios, sem os adquirir a terceiros, situação em que se aplica a disciplina geral do CIVA.

15. Assim, no caso concreto, no que toca às reservas de alojamento e estadias, partindo do pressuposto de que é a Requerente que fatura em nome próprio ao cliente final a prestação de serviços de alojamento, estão reunidos os requisitos necessários para a aplicação do regime especial.

16. Nos termos do artigo 4.º do DL 221/85, os sujeitos passivos abrangidos por este regime não terão direito à dedução do IVA suportado e que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços referidas no artigo 1.º, assim como as faturas que emitir não podem discriminar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do mesmo imposto.

17. Quanto ao montante de imposto a pagar, que está regulado no artigo 6.º, é calculado do seguinte modo:

a) Ao montante das contraprestações, com IVA incluído, respeitante às operações tributáveis registadas no período, deduz-se o montante dos custos registados no mesmo período, com inclusão do IVA, relativos às transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente na Comunidade;

b) À diferença obtida expurga-se o imposto nela contido, aplicando-se o seguinte cálculo, em que "D" é o respetivo valor da diferença:

$D/123 \times 100 = \text{base tributável (arredondada para a unidade mais próxima)}$

c) Sobre a base tributável incide o imposto à taxa normal.

d) Ao montante do imposto obtido deduz-se o imposto suportado em bens e serviços adquiridos ou importados no exercício da sua atividade comercial, que não tenham sido adquiridos para o benefício direto do cliente, ou seja, não incluídos no "pacote turístico" e que confirmam o direito à dedução nos termos gerais do CIVA.

18. Se o montante dos custos a deduzir for superior ao montante das contraprestações no período de referência, o excesso acresce aos custos registados no período de tributação seguinte.

19. Finalmente, refira-se que, no que concerne ao preenchimento da declaração periódica de IVA (DPIVA), nos campos 1, 5 e 3 do respetivo quadro 06 devem ser inscritos os valores correspondentes ao somatório das importâncias que serviram de base ao imposto liquidado pelo sujeito passivo. Assim, nas situações em que é aplicável o regime especial das agências de viagem, nestes campos devem ser inscritos apenas os valores correspondentes à margem calculada nos termos do Decreto-lei n.º 221/85. Por sua vez, no campo 8 do mesmo quadro 06 são inscritos os valores referentes a operações isentas ou não tributadas, mas que conferem direito à dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, ou seja, devem ser aqui inscritas, por exemplo as operações isentas ao abrigo da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, ou seja, no caso das agências de viagens, as operações cuja margem é isenta ao abrigo da referida disposição do CIVA (vd. n.º 4 do artigo. 1.º do Decreto-lei n.º 221/85).