

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .

Assunto: Regime especial do IVA das agências de viagens - DL Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho

Processo: 27436, com despacho de 2025-03-20, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Factos

1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 1986.12.01, tendo iniciado a atividade em 1985.01.02. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Outros Serviços de Reservas e Atividades Relacionadas" - CAE 79900, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. No âmbito do desenvolvimento das suas atividades, a Requerente tem vindo a comercializar nas suas lojas físicas diversos pacotes de serviços turísticos, sendo que na comercialização dos mesmos, tem aplicado o regime especial de IVA das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, constante do Decreto-Lei 221/85, de 3 de julho.

3. Os referidos pacotes que são comercializados, podem ser reconduzidos a três grandes grupos, a saber:

- a) Pacotes turísticos compostos por serviços organizados por terceiros, adquiridos pela Requerente para sua revenda, sendo estes integralmente operados pelos seus fornecedores;
- b) Ingressos adquiridos pela Requerente, a terceiros fornecedores, para sua revenda, referentes a atividades isoladas e por estes operadas,
- c) Pacotes turísticos organizados pela Requerente, recorrendo a fornecimentos de terceiros, mediante a composição de um só pacote através de outsourcing a diversas outras entidades.

4. No que diz respeito aos pacotes turísticos previstos na alínea a) do ponto anterior, a Requerente apresenta um exemplo de um pacote adquirido por esta a um dos seus fornecedores, em que o passeio turístico é integralmente operado por este, referente a um passeio de barco no Rio [...], com ponto de partida na [...] e ponto de chegada no [...] e viagem de comboio de regresso ao Porto. Estes produtos são adquiridos pela Requerente ao seu fornecedor, montando ou compondo este último todo o pacote turístico, bem como operando o mesmo na parte em que diz respeito ao passeio marítimo-turístico (vd. docs. 2 e 3).

5. No que tange ao tipo de serviços turísticos definido na alínea b) do ponto anterior, a Requerente adquire a um fornecedor, ingressos para passeios fluviais no Rio Douro, os quais são integralmente operados por aquele, sendo que a Requerente revende os ingressos aos seus clientes, emitindo um voucher físico que titula o respetivo acesso à embarcação, o qual é entregue ao cliente após a entrega de recibo emitido por TPA, conforme documentos 4 e 5 que se juntam. Este pacote turístico é adquirido pela Requerente ao seu fornecedor que opera as suas embarcações - barcos rabelos - e

integralmente levado a cabo por este último, sem qualquer aditamento de outro serviço por parte da primeira.

6. No que diz respeito às operações do grupo de casos da alínea c) do ponto anterior, é a própria Requerente que organiza, com fornecimentos de terceiros, os seus pacotes turísticos de visita a Sintra e Lisboa, mais concretamente com a aquisição dos respetivos bilhetes de comboio para estes locais, bem como os ingressos nos monumentos históricos e culturais. Estas aquisições estão realizadas em seu nome, não contemplando estes serviços quaisquer estadias em Lisboa ou Sintra (vd. docs. 6 a 9).

7. Os pacotes turísticos referidos no ponto anterior diferem daqueles previstos na alínea a) do ponto 4 do presente pedido, na medida em que aqueles são adquiridos pela Requerente "em bloco", já integralmente organizados e compostos pelo seu fornecedor, e por este último integralmente operado. Ou seja, a intervenção da Requerente limita-se à mera aquisição dos pacotes turísticos já organizados por outrem, e não à composição e organização dos mesmos em nome próprio, mas com recurso a fornecimentos de terceiros, como é o caso dos referidos no ponto anterior.

8. Atento o supra exposto, quanto aos pacotes turísticos dos tipos previstos nas alíneas a), b) e c) supra expostas, a Requerente entende que os mesmos não estão abrangidos pelo regime especial inscrito no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, o qual estabelece um regime especial de determinação da base tributável para efeitos de IVA, pelo qual se regem as agências de viagens e os organizadores de circuitos turísticos, devendo ao invés, ser-lhes aplicável o regime geral do Código do IVA (CIVA).

9. Entende, a Requerente, que, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do referido Decreto-Lei 21/2018, não são consideradas viagens organizadas as que tenham uma duração inferior a 24 horas, salvo se as mesmas incluírem dormida, ou se a agência de viagem de turismo for uma mera intermediária em vendas ou reservas de serviços avulsos solicitados pelo cliente.

10. Ora, por um lado, a Requerente considera que os pacotes turísticos que comercializa junto dos seus clientes finais não se enquadram como viagens organizadas para efeitos do Decreto-Lei n.º 21/2018 o que lhe suscita dúvidas sobre a sua subsunção ao regime especial de IVA decorrente do Decreto-Lei 221/85, de 3 de julho.

11. E, por outro lado, no caso específico do pacote turístico enunciado na alínea c) supra, mesmo que este se possa considerar como estando abrangido pelo regime especial de IVA do Decreto-Lei 221/85, de 3 de julho, considerando que o mesmo, embora podendo ser composto apenas por viagem de comboio, ou então por viagem e também bilhete de acesso a monumento histórico, qualificando-se porquanto como uma única prestação de serviços complexa, na qual o elemento da viagem assume-se como a prestação principal, tem dúvidas sob qual a taxa de IVA que lhe é aplicável, isto é, se a taxa normal de IVA ou ao invés, a taxa reduzida de IVA, de acordo com o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.

12. Nestes termos, vem a Requerente solicitar o esclarecimento das seguintes questões:

- i) Não sendo considerados como "viagens organizadas" para efeitos do disposto no Decreto-Lei n.º 17/2018, de 8 de março, se os pacotes de serviços turísticos comercializados pela Requerente, encontram-se excluídos do âmbito de aplicação do regime especial de IVA decorrente do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho;
- ii) Caso a resposta à primeira questão negativa, isto é, encontrando-se os pacotes de serviços turísticos fornecidos pela Requerente abrangidos pelo regime especial de IVA

do DL n.º 221/85, de 3 de julho, no caso do pacote turístico melhor descrito na alínea c) do presente pedido de informação vinculativa, se os mesmos ficam sujeitos à taxa reduzida de IVA prevista na verna 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.

13. No caso concreto, a Requerente junta os seguintes exemplos de "pacotes" que vende aos seus clientes:

- a) "Localidade A - Localidade B - Localidade A (Upstream - Week)", que inclui viagem de barco Localidade A-Localidade B, pequeno-almoço e almoço a bordo, e regresso de comboio ao Localidade A
- b) "Localidade A - Localidade B - Localidade A (Downstream - Week)", que inclui viagem de comboio para a Localidade B e viagem de barco Localidade B-Localidade A, com almoço a bordo;
- c) "Cruzeiro das X pontes", cruzeiro com a duração de 50 minutos entre as pontes sobre o rio [...], no Localidade A;
- d) "Visit Localidade C Card", que, por sua vez, inclui 4 programas distintos:
 - i) Bilhete (ida e volta) a Localidade C + bilhete de autocarro (ida e volta) ao Cabo [...];
 - ii) Bilhete (ida e volta) a Localidade C + Bilhete ("Fast-Track Ticket") de acesso à Quinta [...];
 - iii) Bilhete (ida e volta) a Localidade C + bilhete de autocarro (ida e volta) ao Cabo [...] + Bilhete ("Fast-Track Ticket") de acesso à Quinta [...];
 - iv) Bilhete (ida e volta) a Localidade C + Bilhete ("Fast-Track Ticket") de acesso ao Palácio [...].

Enquadramento em sede de IVA:

14. 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).

15. 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.

16. O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei n.º 221/85, 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. No sentido interpretar corretamente alguns conceitos presentes neste regime socorremo-nos das 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 transpôs 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 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".

24. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo estipula que não é considerada viagem organizada ou serviço de viagem conexo "Aqueles que tenham duração inferior a 24 horas, salvo se a dormida estiver incluída;". No entanto, esta duração mínima tem apenas por justificação, como resulta da leitura do considerando 19) da referida Diretiva, "ser menor a necessidade de proteger os viajantes no caso de viagens de curta duração, e a fim de evitar encargos desnecessários para os operadores, as viagens de duração inferior a 24 horas que não incluem alojamento, assim como as viagens organizadas e os serviços de viagem conexos propostos ou facilitados ocasionalmente e sem fins lucrativos e apenas a um grupo limitado de viajantes deverão ser excluídos

do âmbito de aplicação da presente diretiva".

25. Importa, no entanto, esclarecer que o recurso aos conceitos previstos na Diretiva (UE) 2015/2302, relativa a viagens organizadas e aos serviços de viagem conexos, para efeitos de interpretação de alguns conceitos do Regime de IVA da margem para as Agências de Viagem, não significa que, este Regime de IVA, se esgote no conceito de "Viagens organizadas" tal como definidas na referida Diretiva.

26. Efetivamente, o legislador da União não exclui as viagens com duração inferior a 24 horas do conceito de viagens, embora entenda não existir necessidade de constarem na Diretiva das viagens organizadas, uma vez verificar-se uma menor necessidade de proteção por parte dos viajantes no caso de viagens de duração inferior a 24 horas.

27. Efetivamente, para determinada viagem, se subsumir no regime especial previsto no Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho, não é necessário que se verifique uma pernoita ou que a mesma tenha uma duração superior a 24 horas, embora em situações onde só se verifique o elemento de alojamento, a mesma possa ser relevante.

28. Os conceitos de prestações de "viagem" ou "pacotes turísticos", não estão definidos no regime especial, contudo devem englobar, pelo menos o alojamento e/ ou transporte.

29. Está, assim, em causa a organização de eventos no âmbito dos quais a requerente adquire a terceiros serviços de transporte e de refeições, assim como acesso a monumentos históricos. 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.

30. Por outro lado, a verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA determina a aplicação da taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, ao "Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor". Estabelecendo, ainda, que se compreende "nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas". Esta verba contempla unicamente o transporte de passageiros.

31. Neste contexto, e das modalidades elencadas, beneficiam da aplicação da verba 2.14 da Lista I do CIVA, designadamente, serviços efetuados por táxi fluvial ou marítimo, o aluguer de embarcações com tripulação e os passeios marítimo-turísticos, mas apenas se estes se resumirem apenas no serviço de transporte de pessoas (e sejam faturados como tal, e não como passeios turísticos) que é o que a verba pretende consubstanciar.

32. Os "passeios turísticos" visam satisfazer necessidades lúdicas, recreativas e/ou turísticas e não, propriamente, as necessidades de mobilidade e deslocação dos clientes, estas últimas subjacentes ao típico contrato de transporte de pessoas (em que o dever de deslocar, de um determinado local para outro, constitui a obrigação principal e nuclear, a cargo do transportador), e incluem, em regra, outros serviços (como guia, folhetos informativos relativos à história e ao património a visualizar, animação, refeições e/ou outros), resultando, conseqüentemente, numa prestação de serviços complexa que reveste precisamente as características dos pacotes comercializados pela Requerente.

33. Ora, constituindo-se o serviço de passeio de barco ou comboio como uma operação complexa, na qual o transporte é apenas uma componente, ainda que diretamente interligada com as finalidades e serviços globais inerentes a um passeio, o mesmo não se subsume no conceito de transporte de pessoas/passageiros.

34. Aliás, o serviço de passeio de barco constitui uma realidade de tipo diferente do mero transporte de passageiros, que se encontra, aliás, expressamente qualificada na Lei como "atividades marítimo-turísticas", na modalidade de "Passeios marítimo-turísticos", não tendo cabimento no âmbito da verba em apreço.

35. No que respeita ao transporte de comboio para Localidade C, afigura-se que estamos não estamos perante um mero transporte "Localidade D - Localidade C", mas sim, uma prestação complexa enquadrável numa operação turística (passeio).

36. Não obstante, caso se afigure, neste caso concreto da viagem de comboio Lisboa - Sintra, que esta configura a prestação principal e não um mero componente do passeio turístico, poder-se-á, sim, enquadrar na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, tributando o transporte à taxa reduzida de 6%.

37. Finalmente, e sendo as refeições uma opção do cliente, e no que que concerne à faturação, sendo a mesma efetuada discriminando as várias componentes (separando as refeições), poderá taxar o passeio turístico à taxa normal do imposto e as refeições (uma opção adicional do cliente) à taxa intermédia, de acordo com a verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA para cuja aplicação se aconselha a consulta do ponto 4.2 do Ofício-Circulado n.º 30181/2016, de 6 de junho, da Área de Gestão Tributária - IVA).

38. Relativamente aos pacotes referidos nas alíneas a), b) e c) referidos no ponto 13 desta informação, desde que atuando em nome próprio perante os adquirentes do pacote, sendo os serviços adquiridos, pelo Requerente, a outros prestadores, afigura-se estarmos perante operações sujeitas ao Regime de IVA da margem para as agências de viagem previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, em virtude de se verificar o serviço de transporte e outros serviços de carácter turístico não subsidiários do transporte que constituem uma parte significativa da viagem organizada.

39. No tocante aos bilhetes referidos na alínea d) do mesmo ponto 13 desta informação, o Requerente apenas procede à revenda de bilhetes para os serviços referidos, não sendo, nestas situações, aplicável o Regime de IVA da margem para as agências de viagem.