

## 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 3 de julho - regime da margem agências de viagem
- Processo: 27951, com despacho de 2025-05-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 1986.01.01, tendo iniciado a atividade em 1964.01.02. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Atividades das Agências de Viagens" - CAE 79110, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
  2. Refere a Requerente que subsistem várias dúvidas acerca da aplicabilidade, ou não, do regime da margem no que respeita à organização de eventos "MICE" (Meetings, Incentives, Conferences and Events).
  3. Refere que recentemente tem havido sessões de esclarecimento na Associação Portuguesa de Empresas de Congressos, Animação Turística e Eventos (APECATE), tendo percebido que perante operações de eventos MICE deve ser afastado o regime da margem, o que não é o entendimento da Requerente.
  4. No seu entendimento, basta que os eventos incluam alojamento ou transporte de pessoas para que se aplique o regime da margem.
  5. Nestes termos, solicitam o esclarecimento em que situações podem afastar a aplicação do regime da margem ou se devem excluir totalmente esse regime e aproveitar a dedução prevista no artigo n.º 2 do 21.º do Código do IVA (CIVA) e a restituição de IVA prevista no Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho.
  6. Vem a Requerente, ainda, solicitar o enquadramento dos seguintes exemplos:
    - A) Serviços normais do Evento (catering, inscrições, aluguer de espaços) mas sem hotelaria e transporte;
    - B) Serviços normais do Evento com inclusão de hotelaria e sem transporte, nomeadamente se se deve aplicar o regime se o alojamento se destinar apenas aos participantes e afastar se forem faturados serviços de alojamento apenas aos prestadores de serviços do evento. Ou seja, a Requerente tem dúvidas se deverá distinguir entre alojamento de participantes e alojamento de palestrantes/staff da Requerente ou outros prestadores de serviços;
    - C) Serviços normais do Evento sem hotelaria, mas com transporte de participantes (aeroporto/local do evento ou aeroporto/hotel ou hotel/local do evento/local do jantar). Neste caso específico, entende a Requerente que, se juntamente com os serviços de organização, tiver apenas um serviço simples de transferes entre o local do evento e o local do jantar, já não poderá afastar o regime da margem;
    - D) Serviços normais do Evento sem hotelaria, mas com transporte de pessoas, inclusive transporte em autocarro Tours/visitas a [...], [...], [...] e com guia incluído. Neste caso específico, entende a Requerente que se deve aplicar o regime da margem;
    - E) Serviços normais do Evento, com hotelaria e aviação ou transporte apenas dos palestrantes/ e outros prestadores de serviços em prol do Evento.

7. Vem a Requerente, igualmente, solicitar o enquadramento de um "pacote" (em que o cliente solicitou a alteração da fatura onde constava a menção ao regime da margem para o regime normal do IVA), e que incluía os seguintes serviços:

- Imagem digital;
- Hospedagem (horas);
- Transporte e alimentação das hospedeiras;
- Aluguer de equipamentos (informáticos, cavaletes, cadeiras,);
- Catering + jantar;
- Transferes entre o local do evento e o local do jantar para os participantes;
- Gifts para os participantes;
- Tour com guia de [...]/[...].

Enquadramento em sede de IVA:

8. 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).

9. 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 transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros;
- Têm no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

10. Deste modo, se a Requerente, no exercício das referidas operações, atuar em nome próprio perante os seus 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. Para se poder enquadrar corretamente as operações 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 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 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".

15. 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.

16. Por outro lado, importa reter que 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.

17. Nesse sentido, atente-se no seguinte excerto do acórdão Minerva (proc. n.º C-31/10): "A este respeito, resulta da jurisprudência que esta actividade se caracteriza pelo facto de, na maior parte das vezes, ser composta por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável. A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à base tributável e à dedução do imposto a montante conduziria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, a dificuldades práticas para estas empresas que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade (v. acórdãos, já referidos, Madgett e Baldwin, n.º 18, e First Choice Holidays, n.º 24).

Por outro lado, há que observar que, ao contrário do que o Governo helénico afirma, não se poderia inferir do acórdão Van Ginkel, já referido, que qualquer prestação isolada fornecida por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos está abrangida pelo regime especial previsto no artigo 26.º da Sexta Directiva. Com efeito, no n.º 23 do acórdão Van Ginkel, já referido, o Tribunal decidiu que a exclusão, do âmbito de aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva, das prestações fornecidas por uma agência de viagens com o fundamento de as mesmas apenas incluírem o alojamento e não o transporte do viajante conduziria a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações fornecidas a cada viajante, e que tal regime fiscal violaria os objectivos da referida directiva.

Resulta, pois, desse acórdão que o Tribunal decidiu, não que qualquer prestação fornecida por uma agência de viagens sem nexos com uma viagem está abrangida pelo regime especial do art 26.º da Directiva, mas que o fornecimento de alojamento por uma agência de viagens está abrangido pelo âmbito de aplicação da referida disposição, ainda essa prestação apenas inclua o alojamento e não o transporte.

Resulta igualmente do n.º 24 do acórdão Van Ginkel, já referido, que uma prestação, quando não é acompanhada de prestações de viagem, designadamente em matéria de transporte e de alojamento, não entra no âmbito de aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva" (sublinhado nosso).

18. Feito este enquadramento inicial acerca do regime especial da margem, importa analisar as operações em concreto referidas pela Requerente.

A) Serviços normais do Evento (catering, inscrições, aluguer de espaços) mas sem hotelaria e transporte

19. Neste caso concreto, uma vez que os serviços em causa não têm nexos com uma viagem, designadamente, não incluem prestações de serviços de alojamento ou transporte, não tem enquadramento no regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estando sujeito ao regime normal do IVA.

B) Serviços normais do Evento com inclusão de hotelaria e sem transporte

20. Neste caso, uma vez que o "pacote" inclui alojamento é aplicável o regime da margem, independentemente de se tratar de participantes ou de palestrantes/outros prestadores de serviços.

21. Embora se trate de uma única prestação de serviços das previstas no conceito de viagem organizada previsto na Diretiva (UE) 2015/2302, o Tribunal de Justiça da União Europeia (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 (vd. acórdão "Alpenchalets Resorts" - proc. n.º C 552/17).

22. Mais uma vez se alerta para o facto de estarmos a partir do pressuposto de que a Requerente está a atuar em nome próprio perante o destinatário, recorrendo, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestação de serviços efetuadas por terceiros, i.e, não recorrendo aos seus recursos próprios, sem os adquirir a terceiros.

C) Serviços normais do Evento sem hotelaria, mas com transporte de participantes (aeroporto/local do evento ou aeroporto/hotel ou hotel/local do evento/local do jantar)

23. Neste caso, não estamos perante prestações fornecidas por uma agência de viagens com nexos com uma viagem. Efetivamente, não são prestados, designadamente, serviços de alojamento ou transporte, enquadrando-se, nestes, aqueles entre o local de origem do cliente e o de destino. Os serviços de "transfer", configurando meras deslocações dentro da localidade de destino do local de chegada do transporte (Aeroporto, Gare de comboios, estação rodoviária) até ao local do evento, não se subsumem no conceito de transporte para os fins do Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

D) Serviços normais do Evento sem hotelaria, mas com transporte de pessoas, inclusive transporte em autocarro Tours/visitas a Fátima, Porto, Cascais e com guia incluído

24. Neste caso, as prestações de serviços, incluindo o transporte de autocarro e guia turístico, constitui um "pacote" para os fins do Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos .

25. Assim, 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, em virtude de se verificar o serviço de transporte e outros serviços de carácter turístico não subsidiários do transporte que constituem uma parte significativa do pacote comercializado.

E) Serviços normais do Evento, com hotelaria e aviação ou transporte apenas dos palestrantes/ e outros prestadores de serviços em prol do Evento

26. Neste caso concreto, reitera-se o exposto relativamente ao caso B), ou seja, estando nós perante uma prestação de serviços complexa, que inclui alojamento e transporte, aplica-se o Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos ao "pacote", independentemente de se tratar de palestrantes ou participantes e outros prestadores de serviços no Evento.

27. Importa, finalmente, proceder ao enquadramento do "pacote" que inclui os seguintes serviços:

- Imagem digital;
- Hospedagem (horas);
- Transporte e alimentação das hospedeiras;
- Aluguer de equipamentos (informáticos, cavaletes, cadeiras,);
- Catering + jantar;
- Transferes entre o local do evento e o local do jantar para os participantes;
- Gifts para os participantes;
- Tour com guia de [...]/[...].

28. Aqui, incluindo este "pacote" o transporte de autocarro, com guia, e, conforme já referido, 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, nos mesmos termos que no caso D).

29. Nestes termos, cumpridos os pressupostos suprarreferidos, a fatura em causa está corretamente emitida.