AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Decreto-lei n.º 221/85 de 3 de julho - regime da margem das agências de viagem

Processo: 28673, com despacho de 2025-09-23, 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 2019.01.12, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Organização de Atividades de Animação Turística" - CAE 93293, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. Refere a Requerente que a sua atividade se refere a operadores turísticos e atividades das agências de viagem. A questão que coloca é o regime de IVA aplicável numa atividade de duração inferior a 24h, em que é contratado um autocarro para transportar os clientes e contratado também um passeio de barco. A empresa do autocarro e do barco faturam à nossa empresa o valor do serviço e faturamos o pacote turístico diretamente ao cliente.

3. Nestes termos, tem dúvidas se o IVA a aplicar será a taxa de 23% ou o regime especial do IVA da margem pois, ao consultar a ficha doutrinária (processo 27073), no número 13 refere 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.

4. Na ficha doutrinária (processo 26404), no número 31 refere que 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.

5. No caso em concreto da Requerente, o pacote turístico/viagem organizada tem duração inferior a 24 horas e não inclui alojamento. Contratam um autocarro e um barco para a realização da viagem. Têm dois serviços contratados que representam uma parte significativa da viagem.

6. Face ao exposto, vêm, então, questionar se, neste caso, o elemento temporal (inferior a 24H) prevalece e qual o regime do IVA a aplicar.

Enquadramento em sede de IVA:

7. 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).

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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 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".

14. 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".

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. Está, assim, em causa a organização de eventos no âmbito dos quais a requerente adquire a terceiros serviços de transporte. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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, consequentemente, numa prestação de serviços complexa.

24. Ora, constituindo-se o serviço de passeio de barco 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.

25. 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.

26. Assim, concluindo, relativamente à operação em causa, desde que atuando em nome próprio perante os adquirentes do pacote, sendo os serviços adquiridos, pela 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 caráter turístico não subsidiários do transporte que constituem uma parte significativa da viagem organizada.