

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: 29124, com despacho de 2025-12-23, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: 1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal por opção, desde 2024.06.05, 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. A Requerente desenvolve várias atividades, nomeadamente, organização de atividades de animação turística, comercio a retalho de artigos de desporto, aluguer de outros bens recreativos e desportivos, reparação e manutenção de bens de uso pessoal e doméstico n.e., correspondendo aos códigos de atividade 93593, 47630, 77212 e 92590 respetivamente.

3. No decurso da organização de atividades de animação turística, o contribuinte disponibiliza aos seus clientes um pacote de serviços recorrendo a serviços de terceiros, nomeadamente assumindo despesas de alimentação, estadia e transporte.

4. Pode ocorrer também situações em que a Requerente dispondo de equipamentos de passeio e desporto, os disponibiliza aos seus clientes, assim como equipamento de transporte, que utiliza sempre que o número de passageiros não obriga ao recurso à contratação de serviços de terceiros.

5. A Requerente presta serviços a sujeitos passivos de IVA com sede em países terceiros e com sede na UE.

6. Face ao exposto e de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA), tratando-se da aquisição de bens e serviços pelo sujeito passivo para a prestação de serviços sujeitas a imposto, vem questionar se a ora Requerente pode proceder à dedução do imposto incluído nas despesas de alimentação, estadia e transporte dos seus clientes, despesas essas incluídas na faturação de um serviço único global de prestação de serviços, quando recorre em simultâneo ao uso da estrutura da empresa, ou deverá aplicar o regime da margem.

7. Em caso de aplicação do regime da margem questiona se será necessário atualizar o seu objeto social com o objeto das agências de viagens.

8. Vem questionar, finalmente, se, nas situações em que o cliente apenas fatura a esses sujeitos passivos, (terceiros ou pertencentes à UE) a prestação de serviços de "Organização", sendo as restantes despesas faturadas diretamente pelos diferentes prestadores de serviços ao mesmo sujeito passivo, deve a Requerente, de acordo com o artigo 6.º do CIVA, aplicar a não sujeição e inversão do sujeito passivo.

Enquadramento em sede de IVA:

9. Em primeiro lugar, importa definir o âmbito de aplicação do regime da margem das agências de viagem.

10. 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).

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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 dos 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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 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 I) 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".

18. 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.

19. No entanto, esclarece-se 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.

20. 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 um elemento de alojamento, a mesma possa ser relevante.

21. 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.

22. Quanto ao valor tributável, em sede de IVA, das prestações de serviços que irá efetuar, dispõem os n.ºs 1 a 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 221/85:

"1 - O valor tributável das prestações de serviços efetuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 1.º 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.

2 - Não obstante o disposto no número anterior, o valor tributável das operações referidas no n.º 4 do artigo 1.º é determinado mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA que onera essa contraprestação.

3 - A percentagem referida no número anterior resulta de uma fração que comporta no numerador o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros na Comunidade e para benefício direto do cliente, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, e no denominador o custo de todas as operações efetuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício direto do cliente, imposto incluído".

23. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as agências de viagens organizadoras de pacotes turísticos, apenas deverão aplicar o regime da margem, tal como descrito no supracitado artigo 3.º, quando contratam com o

cliente final (isto é, o viajante ou o consumidor de facto).

24. Nos termos do artigo 4.º os sujeitos passivos abrangidos por este regime não têm 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 emitem não podem discriminhar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do mesmo.

25. 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 União;
- 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.

26. 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.

27. Importa, igualmente, reter que este regime especial é afastado nos casos em que a agência de viagens/organizador de circuitos turísticos coloca à disposição do cliente os seus recursos próprios, sem os adquirir a terceiros, situação em que se aplica a disciplina geral do CIVA.

28. Ora, no caso concreto, e face ao enquadramento feito supra, dir-se-á o seguinte:

29. Relativamente aos pacotes comercializados constituídos por estadia, transporte e alimentação (que, por sua vez, configuram uma prestação de serviços única, cf. n.º 2 do artigo 1.º do diploma), desde que atuando em nome próprio perante os adquirentes (tanto sujeitos passivos como não sujeitos passivos), e 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.

30. Neste caso, cumprindo os requisitos para aplicar o regime especial, é importante reter que, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, as faturas respeitantes a prestações de serviços abrangidas pelo presente diploma não podem discriminhar o imposto devido e devem conter a menção "Regime da margem de lucro - Agências de viagens", não conferindo, em qualquer caso, direito à dedução do imposto.

32. Alerta-se, ainda, dado não resultar claro da exposição da ora Requerente, que se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a terceiros forem efetuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA (cf. n.º 3 do artigo 1.º).

33. Por outro lado, se as operações referidas no número anterior forem efetuadas na UE e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de

viagens referente às operações realizadas fora da Comunidade (cf. n.º 4 do artigo 1.º).

34. Refira-se, ainda, que estando registada pela atividade de "Organização de Atividades de Animação Turística", não necessita de adicionar o CAE relativo às agências de viagem.

35. Relativamente às situações em que a Requerente não recorre à contratação de serviços de terceiros, tal como já referido, 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.

36. Finalmente, quanto à última questão, não é claro que serviços estarão incluídos no que a ora Requerente refere como serviços de "Organização", pelo que se reitera que, se não estivermos perante serviços relacionados com uma viagem nos termos expostos supra, fica afastada a aplicação do regime especial, caso em que, estando nós perante uma operação B2B, aplica-se a regra geral constante da al. a) do n.º 6 do artigo 6.º, sendo a operação localizada no lugar da sede ou estabelecimento estável do adquirente.

37. Ademais, tal como já referido, se terceiros não faturam os serviços que compõem o pacote turístico à Requerente, nem esta fatura em nome próprio o pacote ao seu cliente (sendo antes terceiros a faturar ao adquirente dos 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 igualmente 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.