

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .

Assunto: Programas turísticos com recurso a meios próprios e serviços de terceiros

Processo: 30315, com despacho de 2026-07-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - O Pedido

1. A Requerente, uma sociedade por quotas, é um sujeito passivo enquadrado no regime normal do imposto, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) 79120 - Atividades dos operadores turísticos, a título principal, e as atividades de CAE 93295 - Outras atividades de diversão itinerantes e 93294 - Outras atividades de diversão fixas e outras atividades recreativas, a título secundário.

2. Refere, em termos sintéticos, que vende programas turísticos em Portugal (passeios de motociclo) por um preço global fixado antecipadamente aos clientes finais, atuando em nome próprio. A particularidade da sua operação reside no facto de constituir uma oferta que utiliza simultaneamente meios próprios (motociclos, equipamentos, guias da empresa) e serviços adquiridos a terceiros para benefício direto do viajante (alojamento, restauração, atividades culturais e serviços de transportes, incluindo transferes). Refere ainda, no seu pedido, que o contacto com clientes e o marketing nos mercados escandinavos é realizado por uma empresa terceira, a quem adquire estes serviços.

3. Neste contexto, pretende saber qual é o correto enquadramento e tratamento fiscal, em sede de IVA, aplicável à venda destas operações, considerando que são faturados por um preço único global, mas combinam, na mesma prestação, serviços executados com meios próprios e serviços adquiridos a terceiros.

II - Análise

4. A atividade descrita, ao combinar meios próprios e serviços subcontratados, insere-se parcialmente no âmbito de aplicação do Regime Especial de Tributação das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos (REIAV), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

5. Para a aplicação deste regime, têm de estar reunidas, cumulativamente, três condições: o prestador ter sede em território nacional; atuar em nome próprio perante os clientes; e recorrer à prestação de serviços efetuados por terceiros.

6. Para este enquadramento, é indiferente a classificação da atividade (CAE), sendo determinante a forma de atuação: a Requerente atua em nome próprio perante o cliente, assumindo a responsabilidade pelos serviços, e não como mera intermediária que age em nome e por conta de outrem.

7. Importa, desde logo, esclarecer o enquadramento de situações em que um operador económico efetua, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas em parte de prestações próprias e em parte de prestações adquiridas a terceiros.

8. Para efeitos do REIAV, o regime especial só tem aplicação sobre a componente da operação que consubstancia prestações adquiridas a terceiros. Contudo, se os serviços subcontratados, considerados de forma isolada, não incluírem transporte nem alojamento, o REIAV não é aplicável à totalidade da operação, ficando esta sujeita às

regras gerais do IVA.

9. Tendo por base os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA (2006/112/CE) e os próprios artigos 1.º e 2.º do REIAV, que definem o âmbito deste regime especial, importa aplicar este princípio avaliativo ao caso em apreço.

10. Ao expurgarmos da operação global da Requerente os serviços prestados exclusivamente com recurso a meios próprios (ou seja, a disponibilização dos motociclos, os equipamentos de segurança e de comunicação, e o acompanhamento por guia da empresa), restam os serviços subcontratados a terceiros para benefício direto do viajante.

11. Conforme descrito pela Requerente, este remanescente subcontratado inclui prestações de alojamento, restauração e serviços de transporte.

12. A inclusão destas prestações âncora (alojamento e transporte) é claramente suficiente para qualificar esta componente subcontratada, autonomamente considerada, como abrangida pelo REIAV.

13. De salientar, neste ponto, que a Diretiva determina que o regime especial só se aplica quando as agências de viagens utilizam para a realização da viagem "bens e serviços fornecidos por outros sujeitos passivos" (ou seja, adquiridos a terceiros), sendo omissa sobre o procedimento a adotar quando existe uma mistura de serviços efetuada contra o pagamento de um preço global.

14. No entanto, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) preencheu esta lacuna através do célebre Acórdão Madgett & Baldwin (Processos apensos C-308/96 e C-94/97), posteriormente reiterado no Acórdão Kozak (processo C-557/11). No caso Madgett & Baldwin, o TJUE avaliou a situação de operadores que efetuavam, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas por serviços próprios (alojamento) e serviços de terceiros (viagens de autocarro). O TJUE clarificou que o regime especial de IVA para agências de viagens não se pode aplicar aos serviços que a agência presta utilizando os seus próprios meios. Estes últimos ficam submetidos à disciplina geral do IVA, aplicando-se o REIAV apenas à parte efetuada com recurso a terceiros.

15. Assim, para a fração da operação que integra serviços de alojamento, restauração e serviços de transporte prestados por terceiros, aplica-se o REIAV, incidindo o IVA exclusivamente sobre a margem relativa a esses serviços (diferença entre a parte do preço global imputável a essa fração e o custo suportado com a sua aquisição a terceiros).

16. Por força do âmbito de aplicação definido nos artigos 1.º e 2.º, n.ºs 1 e 2, do REIAV, e de acordo com a referida jurisprudência do TJUE (Acórdão Madgett & Baldwin), as operações efetuadas com recurso a meios próprios do organizador (fornecimento dos motociclos, equipamentos e guias próprios) ficam excluídas deste regime especial, sendo submetidas à disciplina geral do Código do IVA (CIVA).

17. Assim, é estritamente obrigatória a separação fiscal destas duas realidades, aplicando-se aos serviços próprios o regime geral do IVA (imposto liquidado sobre o correspondente valor de venda, mediante a taxa aplicável).

18. Consequentemente, embora a empresa possa faturar o serviço ao consumidor por um preço global, a faturação tem de refletir a coexistência dos dois regimes de IVA.

19. Para efeitos desta desagregação do preço global, a imputação deve basear-se em critérios objetivos, como o valor normal de mercado de cada componente ou o custo real suportado acrescido de uma margem razoável, por forma a evitar distorções no apuramento do imposto. Na prática, a fatura a emitir deve:

a. Identificar de forma clara a parcela correspondente aos serviços próprios, indicando o valor sujeito ao regime geral e a respetiva taxa de IVA aplicável;

b. Identificar a parcela correspondente aos serviços de terceiros (sujeita ao REIAV). Nesta parcela, a fatura não pode discriminar o IVA liquidado e tem obrigatoriamente de conter a menção "IVA - regime da margem de lucro - Agências de viagens", sendo o imposto calculado e entregue ao Estado apenas sobre a margem de lucro da agência relativa a essa componente.

20. Ainda neste contexto, e por imperativo legal, a separação destas duas realidades tem de ter reflexo rigoroso na contabilidade da empresa.

21. Nos termos conjugados do artigo 44.º do CIVA e do artigo 5.º do REIAV, a Requerente está obrigada a possuir registos contabilísticos (incluindo o registo especial exigido no âmbito do regime da margem) que evidenciem clara e separadamente as operações sujeitas ao regime geral e aquelas abrangidas pelo REIAV, por forma a permitir o controlo e o cálculo exato do imposto apurado em cada um dos regimes.

22. Por fim, relativamente aos serviços de marketing adquiridos a uma empresa na Escandinávia (operações B2B), não sendo estes para benefício direto do viajante, aplica-se a regra geral de localização da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, cabendo à Requerente autoliquidar o imposto em Portugal.

III - Conclusão

23. Sinteticamente, é de concluir que as operações da Requerente configuram uma prestação composta, efetuada contra o pagamento de um preço global, que combina a utilização de meios próprios e o recurso a serviços prestados por terceiros, sendo que estes últimos (alojamento, restauração e serviços de transporte), considerados de forma autónoma, preenchem os requisitos para a aplicação do REIAV.

24. Conforme estabelecido pela jurisprudência do TJUE (Acórdão Madgett & Baldwin), esta situação implica um tratamento fiscal dual, o que obriga à rigorosa desagregação do preço global (com base em critérios objetivos de imputação), tanto em termos contabilísticos como na emissão da fatura:

a. Fração de terceiros: Aos serviços adquiridos a terceiros (alojamento, restauração, serviços de transportes) aplica-se o REIAV, sendo o IVA liquidado sobre a margem de lucro desta componente específica. A fatura não deverá discriminar o IVA desta parcela, devendo conter a menção "IVA - regime da margem de lucro - Agências de viagens";

b. Fração de meios próprios: Aos serviços executados com meios próprios (motociclos e guias) aplica-se o regime geral do CIVA, devendo o imposto ser liquidado sobre o correspondente valor de venda mediante as taxas aplicáveis. Esta parcela e o respetivo IVA devem estar claramente identificados na fatura, sob pena de incumprimento das regras de liquidação e faturação do imposto. Os registos contabilísticos devem, de igual modo, refletir esta separação nos termos do artigo 44.º do CIVA e do artigo 5.º do REIAV.