

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O REGIME ESPECIAL DE IVA
APLICÁVEL ÀS AGÊNCIAS DE
VIAGENS

Alejandro Muñoz Lopes

Lisboa, maio de 2025

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O REGIME ESPECIAL DE IVA APLICÁVEL ÀS AGÊNCIAS DE VIAGENS

Alejandro Muñoz Lopes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma, Professora Coordenadora e Doutora na Área Científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente - Prof. Especialista Jesuíno A. Martins

Arguente - Prof. Especialista Paulo Lourenço

Vogal - Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

L i s b o a , m a i o d e 2 0 2 5

Dedicatória

Sendo este trabalho um marco importante na minha formação académica, não posso deixar de agradecer a todos os que me deram o seu apoio durante a realização deste projeto. Nesse sentido, à minha querida família, pais e irmão, que tanto admiro, dedico o resultado do esforço realizado ao longo deste percurso.

Esta dissertação é dedicada na maioria aos meus pais, pelo esforço e resiliência que demonstraram ao longo do meu percurso académico, onde me deram as ferramentas necessárias para que, hoje, possa concluir este projeto.

Agradeço, em especial, à minha namorada, pela força e incentivo que demonstrou desde o primeiro dia desta jornada e, acima de tudo, pela compreensão e apoio que me concedeu ao longo do último ano.

Dirijo um especial agradecimento à minha orientadora, a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, por toda a sua disponibilidade e pelas sugestões valiosas, sem as quais não teria conseguido concluir este projeto.

Agradeço a todo o curso de Mestrado em Fiscalidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, corpo docente e discente, por toda a partilha de conhecimentos. Fico lisonjeado por dele fazer parte.

Dedico ainda este trabalho aos meus colegas de curso que, assim como eu, encerram uma desafiante etapa da vida académica.

Consagro este trabalho a todos aqueles a quem esta pesquisa possa de certa forma ajudar.

Epígrafe

*“No one can maintain that the VAT is an ideal tax.
There is no such animal.” TAIT, Alain A. -
Value Added Tax, McGraw, London, 1972, p.164.*

Agradecimentos

Um trabalho de mestrado é uma longa viagem, que inclui uma trajetória permeada por inúmeros desafios, tristezas, incertezas, alegrias e muitos percalços pelo caminho. Apesar do processo solitário a que qualquer investigador está destinado, reúne contributos de várias pessoas, indispensáveis para encontrar o melhor rumo.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, por aceitar acompanhar-me neste projeto. O seu empenho foi essencial para a minha motivação sempre que as dificuldades iam surgindo ao longo do percurso. A orientação exemplar através do seu rigoroso nível científico e a sua visão crítica e oportuna contribuíram para enriquecer todas as etapas subjacentes ao trabalho realizado.

Expresso a minha gratidão a todo o corpo docente e discente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, por todo o apoio demonstrado ao longo da realização do meu trabalho.

Agradeço, em especial, aos professores do curso de Mestrado em Fiscalidade que me acompanharam durante um ano e forneceram todas as bases necessárias para a realização deste trabalho.

À minha namorada, pelos conselhos preciosos, pela elevada competência, disponibilidade e encorajamento nos momentos cruciais desta difícil jornada, bem como pela leitura crítica e atenta das versões preliminares da tese, contribuindo para o seu aperfeiçoamento.

À minha namorada, pelo amor, partilha, companheirismo, motivação e apoio incondicional, agradeço a enorme compreensão, generosidade e alegria com que me brindou constantemente, contribuindo para chegar ao fim deste percurso.

Agradeço, especialmente, ao Luís Henriques, gerente *Go Discover* - Agência de Viagens e a toda a equipa pela partilha de informação, disponibilidade e por aceitarem o desafio de serem o caso de estudo desta dissertação.

Por fim, o meu profundo e sentido agradecimento a todas as pessoas que contribuíram para a concretização desta dissertação, estimulando-me intelectual e emocionalmente.

Resumo

O tema da presente dissertação tem por objeto o estudo do Regime Especial de IVA aplicável às agências de viagens, seguindo as necessárias adaptações, tendo em conta as normas em uso no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

O objetivo primordial da investigação prende-se sobre a aplicabilidade direta do imposto nas transações contabilísticas e fiscais efetuadas por sujeitos passivos. Seguindo-se, do estudo sobre a rentabilidade económica que as agências oferecem ao Estado português, bem como a influência e a representatividade do turismo português no PIB.

O trabalho encontra-se estruturado em três partes fundamentais, a primeira fase, dedicada ao enquadramento cronológico da evolução do imposto em causa, o IVA, bem como a sua sujeição, exigibilidade e outras problemáticas. Por outro lado, analisaremos de forma prática a contabilização de diversos casos, partindo de uma análise real, a uma agência de viagens, denominada, *Go Discover - Viagens e Turismo*, dos aspetos contabilísticos aplicáveis às agências de viagens e conforme o disposto na legislação nacional e comunitária.

Na segunda fase, com o intuito de contextualizar historicamente a evolução turística, pretendemos, ao longo deste trabalho, percorrer concretamente o progresso do turismo em Portugal.

Na terceira e última fase, em modo conclusivo, proferirmos as devidas conclusões retiradas da investigação.

Por fim, com a realização desta dissertação, esperamos contribuir significativamente para o aprofundamento da temática abordada, assim como o desenvolvimento de trabalhos futuros.

Palavras-Chave: Imposto sobre o Valor Acrescentado; Turismo; Agências de Viagens; União Europeia; Neutralidade; Go Discover.

Abstract

The proposed topic of this dissertation aims to analyze the Special VAT Regime applicable to Travel Agencies, adapting in conformity to regulations, and taking into account the standards in use in Higher Institute of Accounting and Administration of Lisbon.

The prime objective of the study is related to the direct applicability of tax in both accounting and tax transactions by passive subjects. Another objective is to analyze the economic profitability that different agencies offer to the Portuguese State, as well as the influence and representativeness that tourism has in Portugal's GDP.

This work is divided into three main sections. The first section is related to the chronological framework of the evolution of the aforementioned tax, as well as its subjugation, enforceability, and other relevant actions. Some practical cases will also be analyzed, a real analysis, at a travel agency, namely, Go Discover – Viagens e Turismo, by analyzing the accounting aspects applicable to travel agencies and by the national and community legislations.

In the second section, as a way to historically contextualize the evolution of tourism in Portugal, we intend to go through its progress in a concrete way.

In the third and last section, the relevant conclusions obtained from the study will be presented.

Finally, by carrying out this dissertation, we hope to contribute, significantly, to a better understanding of the addressed topic as well as to provide some guidance for future works.

Key words: Value-added tax; Tourism; Travel Agencies; European Union; Neutrality; Go Discover.

Índice

Listas de figuras.....	xi
Listas de abreviaturas	xii
1. Introdução.....	1
2. Revisão da literatura.....	3
3. O Turismo	5
3.1 A evolução do setor do turismo	11
4. A história da introdução do IVA em Portugal.....	13
5. O Imposto sobre o Valor Acrescentado	16
5.1 Enquadramento em sede de IVA	19
5.1.1 Características do IVA.....	19
5.1.1.1 Imposto geral sobre o consumo	19
5.1.1.2 Imposto plurifásico	19
5.1.1.3 Imposto indireto	21
5.1.1.4 Imposto não cumulativo.....	22
5.1.1.5 Imposto neutro	22
5.1.1.6 Imposto de matriz comunitária	22
5.2 O campo de aplicação do IVA.....	23
5.2.1 Incidência objetiva ou real.....	23
5.2.2 Incidência subjetiva	24
5.2.3 Conceito de transmissão de bens	25
5.2.4 Conceito de prestação de serviços	26
5.2.5 Conceito de importação de bens.....	27
5.2.6 Localização das operações.....	27
5.2.7 Facto gerador e exigibilidade do imposto.....	28
6. Regime especial aplicável em sede de IVA às Agências de Viagens e aos Organizadores de Circuitos Turísticos.....	29
6.1 Regime da margem	32
6.2 Facto gerador exigibilidade do IVA	35
6.5 Direito à dedução	38
6.6 Cálculo do IVA a entregar ao Estado	40

6.7	Obrigações de faturação.....	40
6.8	Outras obrigações	41
7.	Principais alterações introduzidas pelo DL n.º 17/2018 de 8 de março	42
7.1	Atividades das agências de viagens e turismo	42
7.2	Exclusividade.....	44
7.3	Requisitos de acesso à atividade.....	44
8.	Caso Prático.....	45
8.1	Enquadramento de operações em sede de IVA	47
9.	Conclusões	54
	Referências Bibliográficas.....	57
	Legislação.....	58

Listas de figuras

Figura 6.1 Exemplo: Comissão	34
Figura 6.2 Exemplo: Comissão	34
Figura 8.1 Aplicabilidade do Imposto	52
Figura 8.2 Aplicabilidade do Imposto	52
Figura 8.3 Aplicabilidade do Imposto	52

Listas de abreviaturas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa.
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DL	Decreto-Lei
EBITDA	<i>Earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization</i>
EM	Estados- membros
FGVT	Fundo de Garantia de Viagens e Turismo
GDP	Gross Domestic Product
IT	Imposto de Transações
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
PRR	Plano de Recuperação e Resiliência
REIAV	Regime Especial do IVA nas Agências de Viagem e Organizadores de Circuitos Turísticos
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias de Bens
RNAV	Registo Nacional das Agências de Viagens e Turismo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
VAT	Value-Added Tax

1. Introdução

A presente dissertação tem por objeto o estudo do regime especial do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) aplicável às agências de viagens (doravante, abreviadamente designado de “Regime da Margem”), segundo o disposto na legislação nacional e comunitária, assim como um breve enquadramento em sede de IVA e, uma análise dos aspetos contabilísticos aplicáveis às agências de viagens.

Esta dissertação explora de maneira aprofundada os aspetos dinâmicos e as implicações da evolução do setor do turismo, examinando tanto os fatores impulsionadores dessa transformação quanto os desafios resultantes.

O turismo desempenha um papel fundamental nas interações sociais, culturais e economia em todo o mundo. Com a crescente conectividade e mobilidade, os padrões de viagem evoluíram significativamente nas últimas décadas, transformando a indústria do turismo de maneira complexa e multifacetada.

O turismo é um setor global que depende do movimento e da interação eficiente das pessoas e das cadeias de valor globais. Isto acarreta riscos que estão fora do controlo do setor e agrava as vulnerabilidades do ecossistema turístico. O turismo é um setor altamente fragmentado e interdependente. É intensivo em mão de obra e composto por muitas pequenas empresas, que interagem com grandes intervenientes globais.

Este pode ser considerado como um fenómeno social, cultural e económico relacionado com o movimento de pessoas para fora do seu local de residência habitual. Este refere-se à atividade dos visitantes. As restrições à livre circulação de pessoas afetam a economia do turismo no seu núcleo, com graves consequências económicas e sociais para os trabalhadores e empresas do turismo, para os destinos e para o ecossistema em geral.

É essencial perguntarmo-nos, sobre as questões futuras, quais os passos que devemos dar ou o caminho que devemos percorrer para um mundo turisticamente mais atrativo a nível fiscal.

Por outro lado, analisaremos o impacto na receita fiscal portuguesa, bem com o nível de cumprimento fiscal que advém da correta utilização do regime especial em sede de IVA, sendo atualmente, considerado o imposto “moderno”.

Deste modo, após apresentarmos um pequeno enquadramento de alguma literatura essencial ao nosso tema e expormos qual a metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho, apresentar-se-á casos reais para avaliar a aplicabilidade do referido imposto nas transações que envolvem o setor do turismo, mais concretamente, nas agências de viagens.

O IVA é uma peça central nos sistemas tributários de muitos países. A sua implementação representa uma evolução significativa nos métodos de tributação, impactando diretamente a economia, os consumidores e as políticas fiscais. Nesta dissertação, exploraremos a natureza, os princípios fundamentais e a importância do IVA.

O IVA é projetado para evitar a tributação cumulativa, ou seja, em vez de tributar o valor total do bem ou serviço em cada etapa da produção e distribuição, o imposto incide apenas sobre o valor adicionado em cada etapa, comumente designado por tributação em cascata. O imposto é aplicado ao valor adicionado ao produto ou serviço em cada etapa da cadeia de produção. Isso significa que apenas a diferença de valor entre a compra e a venda é tributada. O IVA procura ser neutro em termos económicos, isto significa que não deve distorcer as decisões de produção ou consumo, proporcionando uma tributação que seja a mais justa e eficiente possível. O IVA geralmente possui uma base tributária ampla, abrangendo uma variedade de bens e serviços. Isso contribui para a estabilidade na arrecadação de receitas fiscais.

A aplicação do IVA nas atividades turísticas varia consoante a legislação tributária de cada país. No entanto, de maneira geral, as atividades turísticas costumam ser abrangidas pelo IVA, uma vez que o envolvimento na prestação de serviços e a venda de bens que estão sujeitos a esse imposto.

Assim, para responder às questões antes referenciadas, pretendemos efetuar ao longo deste trabalho um estudo pormenorizado e, ao mesmo tempo, abrangente relativo às temáticas envolventes sobre do regime especial aplicável às agências de viagens, em IVA.

Por último, apresentamos uma síntese das conclusões finais, acerca do estudo realizado.

2. Revisão da literatura

A presente dissertação tem na sua génese as seguintes fontes de informação principais: o livro coordenado pelo professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Doutor em Direito Tributário, Francisco Nicolau Domingos e por Tathiane Piscitelli, professora da escola de Direito de São Paulo, sobre o Direito Tributação do Turismo: um desafio do século XXI, o artigo realizado pela Dra. Ana Cristina Silva, consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), o Imposto Sobre o Valor Acrescentado e o Decreto-Lei (DL) n.º 221/85 de 3 de Julho, alterado pelo DL n.º 206/96, de 26 de Outubro.

Conforme, nota de apresentação, Domingos e Piscitelli (2021, p. 15), referem que:

[o] turismo é, assim, um setor estratégico da Economia, com elevada capacidade de gerar atividades económicas [alojamento, restauração, e animação turística], emprego e estimular o desenvolvimento de determinadas regiões, por isso, constitui um inequívoco desafio, investigar a relação que o setor estabelece com o Direito Tributário, em geral, e com o recorte de incentivos fiscais, em particular.

Segundo Guimarães (2021, p. 52-53), «é uma atividade que impacta de forma relevante na criação de emprego direto (gestores, agentes turísticos, guias, intérpretes, profissionais de hotelaria e restauração, etc.) e indireto (serviços de apoio e manutenção, limpeza, higiene e salubridade, etc.)».

De acordo com Martins (2021, p. 67):

[o] turismo foi uma atividade que sofreu franco crescimento a nível global, surgindo como uma alternativa de desenvolvimento e crescimento das regiões. O turismo, graças à sua importância económica e sociocultural, é um importante pilar para a economia e desenvolvimento das regiões, pois é motor de crescimento de um conjunto de atividades relevante e, por isso, os governos nacionais, regionais e locais interessados em promover o desenvolvimento veem no turismo em forte aliado na procura desse desenvolvimento.

Desta forma, é importante reforçar o papel dos Estados, no domínio económico, financeiro e social, tendo em conta uma tributação mais justa e menos evasiva.

Transcrevendo a posição defendida por Guimarães (2021, p. 61):

[u]ma correta e coerente política tributária com visão de crescimento e estabilidade económica pressupõe o encontrar de um papel para os ganhos de mais valias imobiliárias na construção de empresas capitalizadas e bem geridas. Isto é, particularmente importante nas atividades turísticas que dependem da infraestruturas. Assim se possa encontrar um caminho que o permita.

Nesse sentido, é fundamental, segundo Ribeiro e Costa (2021, p. 46):

[a] maximização dos benefícios e a diminuição dos impactos negativos deve ser ancorada na implementação de estratégias de desenvolvimento turístico, que incluam componentes necessárias para que o turismo seja um motor de desenvolvimento, sendo uma dessas componentes a comunidade.

Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º da DIVA:

[o] princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

De acordo com Palma, C. e Palma, J. (2021, p. 130-131):

[o] IVA “caracteriza-se essencialmente por ser um imposto indireto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto (imposto geral sobre o consumo). Este tributo pretende respeitar o princípio fundamental da neutralidade, assumindo as situações de benefício um carácter excecional, devendo limitar-se ao previsto no Direito da União Europeia (UE).

Conforme Palma, C. e Palma, J. (2021, p. 131), «a vocação de generalidade do imposto é muito relevante para percebermos porque é que as normas concedem benefícios fiscais, como isenções, consubstanciam situações de exceção».

No ponto de vista de Sousa (2021, p. 182):

[p]ara a compreensão do atual regime, tal como se mostra consagrado na Diretiva IVA e na legislação nacional, é imprescindível olhar ao que o Tribunal de Justiça da União

Europeia (TJUE) foi chamado a decidir, na riqueza incontornável que só os casos concretos permitem, designadamente quanto ao âmbito de aplicação (objetivo ou subjetivo) do regime especial, à determinação do valor tributável ou à exigibilidade do imposto.

Silva, C. (2013, p. 24) define que “as Agências de Viagens e os Organizadores de Circuitos Turísticos aplicam a grande parte das suas operações um regime especial de IVA”.

Sobre este assunto Silva, C. (2013, p. 24) afirma que «apesar de ser mais um regime em que a tributação em IVA ocorre pela margem bruta, o facto é que a especificidade do setor e das operações praticadas introduziram bastante complexidade na interpretação das suas normas e na sua aplicação».

De acordo com Romão e Agrellos (2009):

[o] Regime da Margem foi criado, essencialmente, com dois objetivos: o primeiro, simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando, por exemplo, o registo para efeitos de IVA dos operadores em cada um dos Estados-Membros a partir dos quais os serviços são prestados, e o segundo objetivo foi permitir uma adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados Membros, atendendo ao facto de se tratar de um imposto sobre o consumo.

3. O Turismo

O turismo é uma atividade que implica a deslocação de pessoas de um lugar para outro por diversos motivos, como, por exemplo, recreação, lazer, cultura, negócios ou saúde. Enquanto cidadão nacional ou internacional podemos encontrar uma ampla gama de experiências, desde a visita a locais históricos e culturais até ao desfrutar de ambientes naturais ou participar em atividades desportivas e de entretenimento.

Como refere Guimarães (2021, p. 52):

[o] turismo é certamente uma das mais relevantes atividades económicas na área dos serviços, tendo uma importante componente de infraestrutura (unidades hoteleiras, recintos de apoio para atividade de lazer e desporto, imóveis de utilização mista, barcos de recreio, campos de golfe, restaurantes, serviços de apoio e divulgação, etc.).

Existem vários tipos de turismo, nomeadamente:

- Turismo cultural: centra-se na exploração da cultura, história e património de um determinado lugar.
- Turismo de aventura: inclui atividades ao ar livre e extremas, como predestinacionismo, espeleologia, rafting, etc.
- Turismo ecológico ou ecoturismo: concentra-se na conservação da naturalidade e na sustentabilidade ecológica.
- Turismo de negócios: relacionado com viagens para atividades laborais, profissionais e comerciais.
- Turismo de saúde: viagens com o propósito de receber tratamentos médicos ou bem-estar.
- Turismo gastronómico: virado para a exploração gastronómica da cozinha local.

O impacto económico do turismo é uma fonte significativa de receita para um país, criando emprego e estimulando a economia local através de gastos efetuados pelos turistas em alojamento, alimentação, transporte e atividades recreativas.

O turismo pode ter um impacto brutal na cultura e na sociedade de um país. Pode promover a compreensão intercultural, mas também pode causar problemas como a gentrificação ou a perda de autenticidade cultural.

O turismo tem um impacto ambiental, desde o congestionamento de áreas turísticas até a geração de resíduos. O ecoturismo procura minimizar esse impacto e fomentar práticas sustentáveis.

A tecnologia mudou a forma como as pessoas planeiam e experimentam as suas viagens. As plataformas “on-line”, as aplicações telefónicas e a realidade virtual transformaram a indústria do turismo.

O turismo também enfrentou desafios, como a gestão sustentável, a preservação do património, o congestionamento turístico e a adaptação às mudanças nas preferências e comportamentos dos turistas.

Portugal é considerado um destino turístico popular, conhecido pela sua rica história, paisagens, cultura e gastronomia. Portugal tem na sua génese cidades históricas, como é o caso de Lisboa, a capital, sendo famosa pelas suas colinas, bairros, como Alfama, e pontos turísticos como a

Torre de Belém. Por outro lado, a cidade do Porto, na região norte, é conhecida pelas áreas vinícolas de vinho do Porto e pela beleza do Rio Douro. Portugal tem um património cultural rico, incluindo castelos, igrejas e mosteiros. O Mosteiro dos Jerónimos, em Lisboa, e o Palácio Nacional de Sintra são exemplos notáveis. O Algarve, no Sul, é famoso pelas suas praias deslumbrantes, falésias e vilarejos pitorescos. Portugal é conhecido pela sua gastronomia e pelos seus vinhos, com destaque para o vinho do Porto e os vinhos verdes. Portugal é palco de vários eventos culturais e festivais ao longo do ano, como o Carnaval de Torres Vedras e o Festival de Cinema de Cannes.

Mundialmente, o aparecimento da Covid-19 causou impactos predominantes na saúde. O turismo, naturalmente, foi um dos setores mais afetados por esta pandemia, uma vez que provocou uma restrição na mobilidade entre países por parte das suas populações.

Sob todas as perspetivas, independentemente dos indicadores económicos, o turismo nacional, deu provas suficientes de estar preparado para qualquer eventualidade e para uma nova fase, apesar de não ter regressado imediatamente.

Nos últimos três anos, as alterações radicais no estilo de vida levaram os consumidores a tomar decisões intencionais, conscientes e ambiciosas. Depois do enorme teste à resiliência e adaptabilidade dos consumidores, 2022 foi o ano em que se conseguiu de certa forma algum controlo sobre os seus planos e as suas aspirações.

O turismo desempenha um papel significativo no cenário global, proporcionando uma série de benefícios económicos, sociais e culturais. Ao longo das últimas décadas, o setor turístico experimentou um crescimento exponencial, tornando-se uma das indústrias mais importantes do mundo. No entanto, é fundamental abordar o turismo de maneira sustentável, considerando os seus impactos ambientais, sociais e culturais.

De acordo com Martins (2021, p. 68):

[o] turismo tronou-se, desde o início, a atividade económica mais exposta a esta crise sanitária, porque as pessoas simplesmente deixaram de viajar, de se instalar em instâncias turísticas, de frequentar restaurantes, de alugar viaturas, de ir a eventos, de participar em congressos, de visitar atrações turísticas, etc. Praticamente, tudo o que envolve a atividade turística ficou interdito um período considerável e agora apresenta grandes limitações.

Em termos económicos, o turismo contribui para o crescimento de países e regiões, gerando empregos, aumentando a receita e impulsionando o desenvolvimento de infraestrutura. Essa atividade também promove uma troca cultural, permitindo que as pessoas experimentem e compreendam diferentes modos de vida. Além disso, o turismo pode fortalecer os laços entre comunidades e criar uma compreensão mais profunda entre as culturas.

No entanto, é crucial abordar os desafios associados ao mesmo, como a superexploração de destinos, poluição, degradação ambiental e impactos negativos nas comunidades locais. A gestão sustentável do turismo é essencial para garantir que os benefícios económicos não prejudiquem o meio ambiente e as comunidades locais. Isso envolve a implementação de práticas responsáveis, como a preservação dos recursos naturais, a promoção do turismo comunitário e o respeito às culturas locais.

Além disso, a pandemia de COVID-19 destacou a vulnerabilidade do setor turístico às crises globais. A necessidade de adaptação e resiliência é evidente, incentivando inovações como o turismo virtual e o de natureza, que podem oferecer alternativas sustentáveis e resilientes.

Sob todas as perspetivas, independentemente dos indicadores, o turismo nacional deu provas de resistência e de estar preparado para uma nova fase, ainda que não tenha regressado de imediato, nem tal seria de esperar, a valores pré-pandemia.

Segundo o Turismo de Portugal¹: “O Programa Transformar Turismo evolui no sentido da transformação do turismo para dar resposta às novas necessidades do setor e interesses do consumidor, e reforçar a sua dinâmica competitiva, com vista à superação dos objetivos e das metas de sustentabilidade económica, ambiental e social definidas na Estratégia Turismo 2027”.

Tendo em conta uma visão tendencialmente regional, o turismo é um elemento de coesão social e territorial, surgindo cada vez mais como aposta essencial para o desenvolvimento das regiões. Enquanto atividade económica, tem desempenhado, e pode cada vez mais desempenhar, um papel decisivo no desenvolvimento de determinadas regiões, onde o investimento em indústria

¹ Integrado no Ministério da Economia e do Mar, o Turismo de Portugal é a Autoridade Turística Nacional. Responsável pela promoção, valorização e sustentabilidade da atividade turística, agrega numa única entidade todas as competências institucionais relativas à dinamização do turismo, desde a oferta à procura. Disponível em: [<https://business.turismodeportugal.pt/pt/Paginas/homepage.aspx>.]

ou outras atividades geradoras de riqueza e de emprego não proliferam, pela ausência de escala ou de mercado interno suficiente.

Devemos esmiuçar-nos sobre a reflexão estratégica e sobre os diversos e estruturantes temas, como sendo: as tendências dos novos viajantes; os sistemas de análise e relato económico e financeiro na hotelaria; o novo quadro comunitário e apoios e incentivos relevantes para o setor.

As empresas necessitam evoluir tão rapidamente quanto o comportamento do consumidor muda. O relacionamento com o cliente não poderá ser transaccional, sendo que os consumidores irão preferir e confiar nas marcas que se mostrarem humanizadas. A experiência do cliente precisará ser multifacetada, integrada e personalizada.

No caso do setor do Turismo, a melhoria dos indicadores turísticos reflete, essencialmente, a aposta em fatores-chave como a inovação, a valorização e a qualificação de Lisboa enquanto destino de excelência nacional e internacionalmente.

Num país onde o turismo é um dos principais motores e impulsionadores da economia nacional, Lisboa posiciona-se enquanto destino com visão estratégica a médio e longo prazo na procura ativa das condições básicas e extraordinárias necessárias para evoluir enquanto marca de excelência. É assim que Lisboa se consagra hoje como uma região que, mais do que crescer, procura sempre evoluir para corresponder às necessidades e expectativas de quem nos escolhe para viver ou visitar.

Contudo, e perante os desafios que se apresentam, é de todo premente e de elevada importância que exista um foco no desenvolvimento, expansão e modernização, quer ao nível da promoção do país, quer ao nível do setor em si, através dos agentes económicos.

Pelo referido, é de todo evidente que o setor do turismo apresenta, de momento, excelentes e enormes oportunidades, sendo que será importante equacionar alguns dos principais desafios que existem atualmente no setor, e nomeadamente no que respeita aos seus atores, ou seja, às empresas.

Estes desafios decorrem primordialmente da necessidade de promoção de um desenvolvimento turístico sustentável, conjugando os interesses do país, da população, do património e dos operadores económicos, onde o foco na promoção de experiências aos turistas, com elevados parâmetros de qualidade, se possa traduzir em níveis de rentabilidade económica acrescidos.

Alguns dos desafios que ainda hoje existem, em termos de oferta turística e por parte de grande parte dos operadores económicos, e para que Portugal se possa posicionar com um destino de valor acrescentado, passam por:

- Qualificação dos recursos humanos, através da promoção do conhecimento e das competências necessárias para a promoção de serviço de excelência e profissional;
- Projeção internacional;
- Imagem e promoção;
- Desenvolvimento de redes de parceiros, permitindo uma oferta turística mais completa;
- Qualidade/Inovação dos serviços.

Segundo Silva (2019), “As novas dinâmicas do Turismo apontam para a criação de muitas empresas nas áreas da cocriação, experiências, cultura, património, tecnologias e empreendedorismo e inovação social. Estas áreas requerem indubitavelmente formações atualizadas e de excelência e atividades de investigação e desenvolvimento.”

O turismo foi fortemente atingido pela profundidade e duração da crise, desencadeada pela pandemia da COVID-19, demonstrando a sua importância como motor de prosperidade económica, de geração de emprego e rendimento e de bem-estar. As restrições à circulação de pessoas paralisaram quase completamente a atividade do setor em todo o mundo no auge da pandemia, com um impacto persistente na recuperação.

Quando o setor inicia a sua recuperação, as consequências económicas e sociais provocadas pela agressão da Rússia contra a Ucrânia desferiram um novo golpe nas perspetivas de recuperação, prejudicando o crescimento económico e exercendo pressão ascendente sobre os preços num contexto de aperto dos mercados de trabalho. Isto aumenta os custos para as empresas turísticas e a diminuir o poder de compra dos turistas.

À medida que o setor enfrenta esses desafios num cenário de incerteza, é preciso uma ação firme e transformadora para acelerar a recuperação e para colocar o turismo num futuro mais resiliente, sustentável e inclusivo.

A escassez de mão de obra no respetivo setor, não sendo uma questão nova, é, este ano, ainda mais evidente, a sua falta pode condicionar a qualidade dos serviços prestados e consequentemente a satisfação dos clientes. A pandemia veio, também, contribuir para a

mobilização da mão de obra, que normalmente se encontra afeta ao turismo, para outros setores da atividade económica.

Assim, prevê-se que o aumento da procura proveniente dos mercados externos sofra alterações das quotas de mercado. Por sua vez é expectável que mercados emissores externos que não tinham muita relevância até então comecem a apresentar valores interessantes. Como consequência desta procura, a balança turística tende a melhorar o seu superavit e a comportar uma maior diversificação de mercados.

A aprendizagem dos últimos três anos tornou-nos conscientes de que existem variáveis exógenas que poderão a qualquer momento distorcer as previsões e obrigar a novas adaptações, como já aconteceu no passado. O setor do turismo foi resiliente, ao ponto de permitir a sua renovação e adaptação ao longo dos anos de 2022 e 2023, estando agora a responder à forte procura existente em Portugal.

3.1 A evolução do setor do turismo

A evolução do setor do turismo ao longo do tempo é marcada por mudanças significativas, influenciadas por fatores como avanços tecnológicos, globalização, tendências sociais e económicas. As principais tendências e mudanças na evolução recente do setor são, por exemplo, a tecnologia e a digitalização.

A pandemia de COVID-19 e as consequências económicas da guerra de agressão da Rússia contra a Ucrânia expuseram fraquezas estruturais em todas as áreas do ecossistema turístico, incluindo consumidores, empresas, destinos e instituições. É necessário construir resiliência mediante uma abordagem sistémica para apoiar o sector do turismo a responder, adaptar-se e recuperar de choques futuros.

Antes da pandemia, o setor do turismo contribuía diretamente com 4,4% do PIB e 6,9% do emprego, e gerava, em média, 20,5% das exportações relacionadas com serviços nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)². O choque sem

² A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) é um fórum no qual os governos comparam e trocam experiências políticas, identificam boas práticas à luz dos desafios emergentes e promovem decisões e recomendações para produzir melhores políticas para vidas

precedentes da COVID-19 fez com que a contribuição direta média do turismo para o PIB caísse 1,9 pontos percentuais em 2020 em comparação com o período pré-COVID-19 para os países com dados disponíveis, enquanto a percentagem no emprego total era 0,8 pontos percentuais, inferior.³

O turismo internacional foi devastado pela crise. O encerramento das fronteiras internacionais e a introdução de restrições de viagens fizeram com que o total de chegadas de turistas internacionais aos países da OCDE caísse 68% em 2020, para 262 milhões (uma queda de 72% globalmente). A quota do turismo nas exportações de serviços caiu para 9,9% em 2020, em média, nos países da OCDE, sendo responsável por 77 cêntimos de cada 1 dólar de receitas perdidas provenientes das exportações de serviços. A pequena melhoria registada nos países da OCDE em 2021 (aumento de 16%, para 303 milhões) ultrapassou a média global (aumento de 9%), e os dados disponíveis mostram que esta tendência continuou em 2022.

Segundo a OCDE, com o turismo internacional a parar quase completamente em todo o mundo no auge da pandemia, e o turismo interno severamente restringido em muitos países, a contribuição direta do mesmo para o PIB caiu 1,9 pontos percentuais (para 2,8%) e a quota das exportações de serviços caiu 10,6 pontos percentuais (para 9,9%) nos países da OCDE, em média.

No entanto, a recuperação é frágil e desigual entre países, com novas incertezas decorrentes do abrandamento económico e da instabilidade geopolítica, precipitadas pela guerra da Rússia na Ucrânia. Embora se preveja que o turismo interno, que provou ser uma importante salvação para muitos empregos e empresas durante a pandemia, recupere para níveis pré-pandémicos até 2023, espera-se agora que a recuperação total a nível internacional ocorra até 2025, ou mais além.

As empresas do turismo, que já lutam para recuperar da pandemia, enfrentam agora também custos crescentes de energia, alimentos e outros fatores de produção, bem como escassez de mão de obra e lacunas de competências. Isto está a agravar a crise do custo de vida que está a

melhores. A missão da OCDE é promover políticas que melhorem o bem-estar económico e social das pessoas em todo o mundo. Cf. <https://www.oecd.org/>.

³ OECD – Tourism Trends and Policies, 2022, p.256. Disponível em: [<https://www.oecd.org/cfe/oecd-tourism-trends-and-policies-20767773.htm>].

pressionar os orçamentos familiares, com itens discricionários como o turismo na linha da frente de potenciais cortes. À medida que os governos e as empresas procuram enfrentar estes novos desafios, existe o risco de que a dinâmica para criar um setor mais resiliente, sustentável e inclusivo seja estagnada.

De acordo com os dados da OCDE, o setor do turismo português registou alguma recuperação em 2021. Os dados do alojamento turístico em 2021 mostraram crescimento, com o total de noites a aumentar 41% face a 2020 (para 42,6 milhões de noites), mas manteve-se 45,2% abaixo dos níveis de 2019. Isto foi impulsionado por uma forte recuperação nas noites internacionais. Os turistas internacionais aumentaram para 6,3 milhões, após um declínio de 75,6% (para 4,2 milhões) em 2020. As receitas a nível internacional totalizaram 9,9 mil milhões de euros, 46% abaixo dos níveis pré-pandemia.

Em conformidade com os dados estatísticos da OCDE, o turismo é uma parte significativa da economia portuguesa, representando diretamente 8,1% do Valor Acrescentado Bruto (VAB) em 2019. Este valor caiu drasticamente para 4,8% em 2020, com estimativas preliminares da Conta Satélite do Turismo para 2021 apontando para um aumento para 5,8% do VAB nacional (mais 27,3% em 2020). Este representou 20% das exportações em 2019, caindo para 10% em 2020, impulsionado por uma diminuição de 7,7 mil milhões de euros (58%) nas receitas do turismo. As atividades relacionadas com alojamento, restauração e serviços similares empregaram 283 700 pessoas em 2020, menos 12% do que em 2019. Isto representa 6% do emprego total no país. Apesar de todos os acontecimentos, é expectável para Portugal um excelente ano turístico impulsionado não só pelo mercado interno, mas sobretudo pelo mercado externo.

4. A história da introdução do IVA em Portugal

O IVA surgiu como uma resposta inovadora às limitações dos impostos sobre vendas existentes, marcando um ponto de viragem nas políticas fiscais. Este tributo, teve origem em França na década de 1950, ano que representou uma mudança paradigmática na tributação sobre o consumo.

Nos anos 70, Portugal enfrentou desafios económicos urgentes, incluindo uma crise energética e instabilidade política. Como parte dos esforços para modernizar a estrutura tributária e

responder às necessidades económicas em evolução, Portugal começou a considerar a adoção do IVA como substituição do anterior Imposto de Transações (IT).

No dia 18 de março de 1977, o primeiro-ministro à data, Dr. Mário Soares, com uma interpolação realizada, na Assembleia da República, teve em vista a intenção de Portugal pretender aderir à CEE, pelo que esta pretensão prevista no programa do I Governo Constitucional devia-se ao facto justificativo pela *“busca de uma nova identidade nacional que a descolonização tornara urgente, mas também na necessidade de apresentar ao País um projeto verdadeiramente nacional, que simultaneamente permitisse situar Portugal no espaço político, geográfico e social a que, por direito próprio, pertencia”*.

Segundo o artigo 22.º da Lei 42/83, de 31 de dezembro, com vista à Aprovação do Orçamento do Estado para 1984, foi concedida ao Governo do Partido Socialista autorização para legislar em matéria de IVA, tendo em conta os seguintes princípios fundamentais:

1. O IVA será elaborado segundo a estrutura da 6.ª Diretiva da CEE, de 17 de maio de 1977, tendo em conta o sistema jurídico-fiscal português;
2. Será um imposto geral sobre o consumo, incidindo sobre as pessoas singulares e coletivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade, efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços;
3. Em obediência ao princípio do destino, sujeitar-se-ão à tributação as importações de bens, exonerando-se as exportações do imposto pago a montante;
4. Será um imposto plurifásico e de carácter não cumulativo, fracionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito de imposto;
5. Excluir-se-ão da sujeição a imposto o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, sendo concedida isenção a determinadas transmissões de bens e prestações de serviços de interesse coletivo, bem como a certas operações financeiras;
6. Visar-se-á a proteção de um conjunto de bens essenciais de consumo, determinado com base na lista I do atual Código do Imposto de Transações, ao qual se concederá isenção, com reembolso do imposto pago a montante;

7. Aplicar-se-ão três taxas, sendo uma reduzida até 10%, outra normal até 22% e uma terceira agravada até 40%;
8. Serão adotadas as garantias previstas no Código de Processo das Contribuições e Impostos, podendo estabelecer-se penalidades consoante o sistema sancionatório fiscal em vigor;
9. Poderão ser adotados regimes especiais para os operadores de pequena dimensão e para a agricultura;

Em 26 de dezembro de 1984, foi publicado o DL 394-B/84 que aprovou o CIVA, com entrada em vigor prevista para o dia 1 de julho de 1985. O respetivo DL, com a redação que lhe foi dada pela Lei 42/85, de 22 de agosto, no seu artigo 2.º e a partir da entrada em vigor do CIVA a abolição dos seguintes tributos:

- Imposto de transações;
- Imposto ferroviário;
- Imposto de turismo.

A introdução do IVA em Portugal está relacionada à adesão do país à Comunidade Económica Europeia (CEE), precursora da UE, em 1986. O IVA foi implementado como parte do compromisso de harmonização fiscal entre os Estados-membros (EM) da CEE. A transição para o IVA em Portugal envolve a substituição de impostos sobre vendas existentes, como o Imposto de Consumo e o Imposto de Transações, por um sistema mais alinhado com as práticas tributárias europeias. O processo de introdução do IVA em Portugal melhora o cronograma previsto pela legislação europeia e nacional, visando promover a uniformidade nas políticas fiscais dentro da comunidade.

Segundo Reis (2022, p.143) “um imposto como o IVA tem o mérito de se poder ir adaptando às regras do mercado e, tendo uma matriz comunitária, é positiva a sua análise sempre à luz do direito comunitário comparado”.

Portugal, como qualquer outro EM, não pode, no entanto, livremente dispor sobre as matérias legislativas em sede de IVA, tendo sempre de atuar a coberto das diretivas comunitárias, quer no próprio processo de produção legislativa, quer na respetiva aplicação pelo utilizador, e sobretudo, pela própria administração fiscal.

De acordo com Reis (2022, p. 143):

[a]o fim de mais de 35 anos de IVA em Portugal, podemos congratular-nos pelo facto de mantermos hoje um CIVA muitíssimo semelhante àquele que entrou em vigor em 1986, salvo no que concerne às exceções decorrentes da evolução natural, quer dos mercados, quer da forma de os sujeitos passivos se relacionarem e operarem, bem como das próprias formas de controlo e fiscalização.

Até à data, não foram muitos, os processos em que o Estado português perdeu em litígios com os contribuintes e decididos pelo TJUE. Tal demonstra a solidez com que o nosso CIVA foi criado e, também com muito mérito, como a administração tributária, por regra, o tem aplicado.

Há 37 anos que o IVA entrou pela porta dos portugueses. O IVA é hoje, uma sigla banal, por todos conhecida. Mas este imposto esconde também um mundo de incertas, dúvidas e discussões, como é próprio da fiscalidade.

5. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA entrou em vigor em Portugal em 1 de janeiro de 1986, sendo consequência da adesão de Portugal à CEE, a vigência do IVA no nosso país foi antecipada relativamente à data negociada para a sua introdução no nosso sistema jurídico-fiscal (1 de janeiro de 1989), coincidindo com a data em que Portugal se tornou membro da CEE, hoje UE.

O IVA desempenha um papel crucial nos sistemas fiscais de muitos países, contribuindo significativamente para a receita governamental. Este imposto é aplicado em várias etapas da cadeia de produção e distribuição de bens e serviços, incluindo o valor adicionado em cada etapa. A conclusão sobre o IVA envolve uma análise dos seus impactos económicos, sociais e administrativos.

Do ponto de vista económico, o IVA é uma fonte estável de receita para os governos, permitindo a arrecadação de recursos para financiar programas e serviços públicos. Sua estrutura progressiva, que incide mais pesadamente sobre os consumidores de maior renda, pode contribuir para a redução das desigualdades sociais. No entanto, a implementação eficaz do IVA exige uma administração fiscal robusta para evitar a evasão e elisão fiscal.

Socialmente, o IVA pode, aparentemente criar a sensação de que um consumidor com menor rendimento e menor poder de compra sentir diretamente o impacto do imposto sobre o custo de

vida, comparativamente com os consumidores de maiores rendimentos e maior poder de compra.

Isso pode gerar preocupações com a equidade, e os governos muitas vezes implementam medidas compensatórias para proteger os estratos mais vulneráveis da sociedade.

Porém o IVA, pelo seu historial é um imposto transversal, neutro e justo.

No entanto, a complexidade do sistema tributário, juntamente com a possibilidade de evasão fiscal, destaca a importância de uma administração eficiente e transparente do IVA. As autoridades fiscais devem garantir que o sistema seja justo, equitativo e capaz de se adaptar às mudanças na economia e na sociedade.

Antes de procedermos a qualquer abordagem relativamente à noção do IVA, devemos distinguir a palavra tributo e a palavra imposto, sendo que o conceito de tributo, onde se inclui o imposto, é mais abrangente do que este. É também essa a estatuição da norma jurídica do artigo 3.º, n.º 2 da LGT. “Os tributos compreendem: os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.”

O IVA caracteriza-se como sendo um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, indireto, plurifásico que opera através do método subtrativo, indireto, não cumulativo, neutro e de matriz comunitária, ou seja, um tributo singular.

A compreensão do IVA remete-nos, desde logo, para o conceito económico de valor acrescentado. A noção de valor acrescentado está intimamente ligada à problemática da dupla contagem na determinação do PIB no âmbito da contabilidade nacional.

Ao nível dos regimes de tributação, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e legislação autónoma preveem um regime de tributação normal, três regimes especiais de tributação e diversos regimes particulares.

Consideram-se regimes normais todos os sujeitos passivos não abrangidos por regimes especiais ou particulares, nomeadamente, o regime geral do IVA, aprovado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e o regime do IVA nas Transações Intracomunitárias de Bens (RITI), aprovado pelo DL n.º 290/92, de 28 dezembro.

Na interpretação e aplicação da legislação do IVA deve, ainda, ter-se em conta as medidas de aplicação da Diretiva IVA constantes do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que vigoram diretamente no direito interno português.

Regimes especiais:

- Regime especial de isenção (artigos 53.º a 59.º do CIVA);
- Regime dos pequenos retalhistas (artigos 60.º a 68.º do CIVA);
- Regime de tributação dos combustíveis líquidos (artigos 69.º a 75.º do CIVA).

Regimes particulares:

- Regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades (DL n.º 199/96, de 18 de outubro);
- Regime especial do ouro para investimento (Anexo ao DL n.º 362/99, de 16 de setembro);
- Regime especial de renúncia à isenção nas operações imobiliárias (DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro);
- Regime aplicável às Agências de Viagens e operadores de circuitos turísticos (DL n.º 221/85, de 3 de julho);
- Regime particular do tabaco (DL n.º 346/85, de 23 de agosto);
- Regime de IVA de caixa (RIC) (DL n.º 71/2013, de 30 de maio), que veio revogar os seguintes regimes: - Regimes de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas (Anexo ao DL n.º 204/97, de 9 de agosto), nas entregas de bens às cooperativas agrícolas (DL n.º 418/99, de 21 de outubro) e no transporte rodoviário nacional de mercadorias (Lei n.º 15/2009, de 1 de abril).

Para eventuais resoluções de conflitos em sede de IVA devemos enquadrar e qualificar todo o tipo de operação ou atividade, consoante a sua incidência real, objetiva, (operações sujeitas), a sua incidência subjetiva (quais os sujeitos passivos), a localização da operação efetuada, as respetivas isenções, o seu valor tributável, o tipo de taxa a aplicar e o exercício do direito à dedução do IVA suportado.

5.1 Enquadramento em sede de IVA

5.1.1 Características do IVA

5.1.1.1 Imposto geral sobre o consumo

O IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide, em regra, sobre a totalidade das transações económicas efetuadas a título oneroso, o que vem explicar uma das suas principais características, a generalidade. Distingue-se dos impostos especiais de consumo que incidem apenas sobre determinadas classes de produtos.

Conforme o estabelecido no artigo 1.º, n.º 2 da denominada Primeira Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006):

[o] princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem, ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

Importa referir que é na primeira Diretiva, a 67/227/CE, do Conselho, de 11 de abril de 1967, que surge a caracterização do imposto.

5.1.1.2 Imposto plurifásico

Considera-se um imposto plurifásico uma vez que atinge tendencialmente todo o ato de consumo, ou seja, incide em todas as fases do circuito económico, ou seja, desde o fornecedor de matérias-primas, produtor, grossista e retalhista, terminando no consumidor final.

Este tributo opera através do método subtrativo indireto, método este que segundo Xavier de Basto (1991, p.41, citado por Clotilde Celorico Palma, 2014) é a “trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado.”

Deste modo, segundo Palma, Ouro e Mendes (2019) «a técnica do método subtrativo indireto permite, entre outros objetivos, assegurar que apenas é tributado o valor acrescentado em cada

uma das fases do circuito económico, repartindo, assim, a carga fiscal pelos diversos sujeitos passivos».

Segundo Machado e Nogueira (2018, p. 391), sendo “o IVA um imposto de carácter plurifásico, este está presente ao longo de todo o processo de produção e distribuição, visando a tributação do valor acrescentado em cada uma das suas fases.”

Segundo Palma (2014, p. 20), este método «mais não é do que a técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico», operando em transações entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. É igualmente denominado por método do crédito de imposto, método das faturas ou sistema dos pagamentos fracionados».

No entanto, não acontece quando os sujeitos passivos beneficiam de isenções incompletas, isto é, não líquida IVA nas suas operações (“*outputs*”) mas também não pode deduzir o IVA que suporta nas suas aquisições (“*inputs*”).

Tal como refere Xavier de Basto (1991, citado por Joana Celorico Palma, 2021), este método constitui «... o processo típico do IVA para evitar a geração de efeitos cumulativos».

Sobre este ponto Palma, C. (2009, p. 23) afirma, que «quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método subtrativo indireto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transações que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade».

Posto isto, o método subtrativo indireto consiste na técnica da liquidação e dedução do imposto que se aplica em cada uma das fases do circuito económico, relativamente a sujeitos passivos com o direito à dedução. Caso sejam particulares ou sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, atuam como “consumidores finais” para efeitos de IVA, devido ao não direito à dedução do IVA suportado.

A utilização deste método permite tributar apenas o valor acrescentado aplicada em cada uma das fases do circuito económico e, assim, repartir o encargo fiscal pelos sujeitos passivos. Além disso, cria um efeito de anestesia fiscal, assegura a princípio da neutralidade associado ao imposto, o que evita efeitos cumulativos/em cascata de imposto sobre o imposto e, por fim, permite um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, uma vez que apenas é possível deduzir o IVA suportado com base numa fatura passada nos termos do artigo 36.º do CIVA.

O IVA é um imposto, com um efeito de anestesia fiscal, uma vez que, incorporado no preço de aquisição dos bens ou serviços, o pagamento do mesmo é equivalente ao pagamento do preço do produto fornecido ou do serviço prestado. O montante de carga fiscal que o contribuinte suporta torna-se menos perceptível, o que implicará uma menor consciência do valor que despendeu.

Assim, só irá sentir-se o tal efeito caso haja alterações das taxas de IVA, por exemplo, se aumentar de taxa reduzida ou intermédia para normal, aumentará significativamente o preço do bem ou serviço.

5.1.1.3 Imposto indireto

O IVA caracteriza-se como um imposto indireto, isto é, o consumidor ao adquirir um bem ou uma prestação de serviço paga efetivamente o valor do bem acrescentado do montante correspondente ao IVA, ou seja, não é pago diretamente pelo consumidor ao Estado.

Nas palavras de Catarino (2022, p.31), “são indiretos os impostos que tributam manifestações ocasionais e/ou indiretas de capacidade contributiva” (...).

Segundo Machado e Nogueira (2018, p. 391), «o IVA é um imposto indireto, pago pelo vendedor ou prestador de serviços e repercutido integralmente no consumidor final. Ou seja, o IVA devido pela empresa é suportado pelo consumidor final quando adquire bens e serviços.»

Segundo a decisão arbitral de 10 de novembro de 2014 do Proc. 278/2014-T do CAAD, define-se assim «tanto de um ponto de vista jurídico (como tal é classificado no Orçamento Geral do Estado), como de um ponto de vista económico, dado que recai sobre a despesa, sendo repercutível (o encargo fiscal é transferível para o consumidor final) (...))»

Segundo Palma et al. (2019) «a virtualidade do IVA assenta na mecânica do seu “*modus operandi*”: a tributação do valor acrescentado proporcionado por cada agente económico ao longo da cadeia operativa, sendo por isso um imposto cuja base conceptual provém da economia».

Deste modo, o mesmo assenta no fenómeno da repercussão económica, encontrando-se determinado no artigo 37.º do CIVA sendo que a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatário, refletindo assim o sentido de obrigatoriedade da repercussão de imposto.

5.1.1.4 Imposto não cumulativo

É caracterizado por ser um imposto não cumulativo, visto que se baseia no referido método subtrativo indireto, mecanismo que permite assegurar a neutralidade económica, uma vez que resulta da diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços adquiridos para o exercício da atividade tributária, sendo esse montante o que deverá ser entregue pelo sujeito passivo ao Estado.

5.1.1.5 Imposto neutro

O imposto será neutro relativamente ao consumo enquanto o mesmo não influi nas escolhas dos bens ou serviços por parte dos consumidores. Na perspetiva da produção, é neutro caso não induza os produtores a alterar a forma de organização do seu processo produtivo.

Este tributo deve, obrigatoriamente, respeitar o princípio fundamental da neutralidade. Assim, tal como refere Palma (2021, p. 123), “da solução do caso concreto nunca poderão resultar situações desequilibradas ou ineficientes do ponto de vista económico.”

Visto que no IVA, a carga fiscal que incide sobre o bem é a mesma, independentemente do número de fases do circuito económico, os operadores não são induzidos a se integrarem por motivos fiscais, o que não acontece com os impostos cumulativos.

Por outro lado, o IVA nem sempre consegue assegurar a neutralidade do imposto. A este propósito, Xavier de Basto, citado por Palma et al. (2019) demonstra que o IVA “resiste bem ao teste da neutralidade, no entanto, não é perfeito, devido, por exemplo, à existência de isenções incompletas que não conferem o direito à dedução do imposto suportado levando a que este mesmo imposto seja, muitas vezes, refletido no preço dos bens ou serviços prestados”.

5.1.1.6 Imposto de matriz comunitária

É um imposto de matriz comunitária de carácter singular, pois as suas principais regras foram redigidas e estabelecidas na UE, havendo obrigatoriedade de todos os EM adotarem este imposto.

Rege-se de acordo diretrizes e regras do Direito da UE, obrigatoriamente harmonizado, estando em vigor um sistema comum harmonizado desde imposto desde 1967 que atualmente se encontra explanado na Diretiva IVA.

A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) define uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, regras de determinação do valor tributável, limites a respeitar em matéria de taxas, bem como o elenco das obrigações a incidir sobre os sujeitos passivos.

Estamos perante o imposto mais harmonizado da UE, contudo não na sua totalidade. Uma que, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos EM tanto na sua interpretação, infração como na sua aplicabilidade, mesmo que haja uma correta transposição das regras comunitárias para o direito interno.

Segundo António Carlos dos Santos⁴ (2008, citado do Joana Celorico Palma, 2021) «é um imposto nacional, mas que segue uma matriz comunitária estabelecida por meio de diretivas, constituindo o caso mais típico e mais avançado de harmonização fiscal».

Posto isto, o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal da UE, sendo que implica que todos os Estados aderentes à UE devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA, estando, necessariamente, segundo os atos jurídicos do Direito da UE, pelo que não poderão livremente adotar qualquer medida em sede deste imposto para além daquelas que vêm consagradas no Direito da UE.

5.2 O campo de aplicação do IVA

O que delimita a sua base de incidência é o conceito de atividade económica, sendo que incide sobre as transmissões de bens (artigo 3.º do CIVA), as prestações de serviços (artigo 4.º do CIVA), as importações de bens (artigo 5.º do CIVA), as aquisições intracomunitárias de bens (artigo 3.º do RITI) e as operações assimiladas (artigos 4.º e 7.º do RITI).

5.2.1 Incidência objetiva ou real

A incidência objetiva delimita as operações sujeitas a IVA, dividindo-a em três categorias de operações económicas, conforme o disposto no artigo 1.º do CIVA:

⁴ “Sobre o imposto europeu”, *AV*, Reformar o Orçamento, Mudar a Europa, Lisboa: ISEG/Comissão Europeia, pp.75-85 (também publicado in TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 99, 208, pp.24-25).

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;

b) As importações de bens;

c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

5.2.2 Incidência subjetiva

O IVA circunscreve subjetivamente sobre os sujeitos passivos, conforme é possível aferir no artigo 2.º n.º 1 do CIVA:

- As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem como, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);
- As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens;
- As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura;
- As pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º

- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca.

5.2.3 Conceito de transmissão de bens

Segundo o n.º 1 e n.º 2 do artigo 3.º do CIVA, consideram-se transmissões de bens as seguintes operações:

- A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;
- A entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que seja prevista a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço;
- As transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre

consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente;

- A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;
- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;
- A afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
- A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade isento e, bem assim, a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

5.2.4 Conceito de prestação de serviços

Conforme Palma, et al. (2019) é “essencial que a operação tenha substância económica para que possa ser tributável”.

Como reitera Palma (2012, p. 99):

[L]ocalizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. (...) Mas, antes da aplicação das regras de localização propriamente ditas, importa proceder à devida qualificação da operação, da qual dependerá a respetiva localização e que, muitas vezes, se revela especialmente problemática.

O conceito de prestação de serviços é definido, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA como o conjunto de operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. Contudo, importa referir quais são as operações a título oneroso a que o n.º 1 do artigo 4.º se refere. O n.º 2 do mesmo artigo vem especificá-las:

- a. *Ressalvado o disposto no n.º 1 do artigo 26.º, a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;*
- b. *As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;*
- c. *A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.*

5.2.5 Conceito de importação de bens

De acordo com o artigo 5.º do CIVA, consideram-se importações⁵ de bens, em regra, às entradas no território nacional de: bens procedentes de países e territórios terceiros e que se encontrem em livre prática e bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontram em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira.

5.2.6 Localização das operações

O artigo 6.º do CIVA vem esclarecer as regras de localização das operações, nomeadamente as regras a aplicar quando se trata de bens e de serviços.

Regra geral, encontram-se sujeitos a IVA, nos termos do artigo 6.º, n.º 1 do CIVA, as transmissões de bens:

- *que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.*

⁵ Artigo 60.º da Diretiva IVA: *A importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade.*

Regra geral, encontram-se sujeitas a IVA, nos termos do artigo 6.º, n.º 6 do CIVA, as seguintes prestações de serviços:

- a. *Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;*
- b. *Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.*

5.2.7 Facto gerador e exigibilidade do imposto

O facto gerador compreende-se por ser o momento em que nasce a obrigação do imposto, sendo que a exigibilidade é período a partir do qual o mesmo passa a ser devido, podendo ou não estes momentos coincidir.

Segundo Palma, C. (2019, p. 2) «as regras sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto respondem-nos à questão de saber quando é que o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado. São dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação tributária».

O facto gerador e exigibilidade do imposto assentam nos artigos 62.º a 66.º da Diretiva IVA.⁶

⁶ Artigo 62.º *Para efeitos da presente diretiva, entende-se por: 1) «Facto gerador do imposto», o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto; 2) «Exigibilidade do imposto», o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido. Artigo 63.º O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Artigo 64.º 1. Quando dêem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos. 2. Os Estados-Membros podem prever que, em determinados casos, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas de forma continuada ao longo de determinado período sejam consideradas concluídas após o prazo de um ano. Artigo 65.º Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços,*

Em conformidade, com a regra geral do artigo 7.º, alíneas a) e b), do CIVA o imposto é devido e torna-se exigível:

- a. *Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;*
- b. *Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.*

6. Regime especial aplicável em sede de IVA às Agências de Viagens e aos Organizadores de Circuitos Turísticos

A legislação comunitária e nacional consagra um regime especial do IVA para as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, comumente denominado de *Regime da Margem*. Este regime é complexo e tem suscitado diversas dúvidas quanto à sua aplicação, havendo formas distintas de utilização nos diversos EM da UE.

Na legislação nacional, o Regime da Margem, que estabelece as normas específicas por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estando previsto no DL n.º 221/85 de 3 de julho, alterado pelo DL n.º 206/96, de 26 de outubro, pelo DL n.º 166/94, de 9 de junho, pelo DL n.º 100/95, de 19 de maio, pelo DL n.º 206/96, de 26 de outubro, pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro e pelo DL n.º 197/2012, de 24 de agosto, estabelece as normas específicas por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos. Tendo por objetivo a uniformidade e esclarecimento do tema, reunindo informação até então

o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido. Artigo 66.o Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos: a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura; b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido; c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

dispersa, foi elaborado o ofício-circulado n.º 92/336, de 8 maio de 1991⁷, do SIVA, alterado pelo ofício-circulado n.º 119/123, de 15 de julho de 1991⁸.

É importante realçar que, de uma primeira leitura e passagem pela DIVA (Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro)⁹, esta contém o sistema comum do IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º, anteriormente expressa, estando atualmente em vigor, pelo que se conclui que não existe um regime direcionado especificamente a este setor, exceção feita ao Regime especial nas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

Segundo Palma, C. e Palma, J. (2021, p.162), “As regras atuais também levam a um certo grau de distorção da concorrência entre agências estabelecidas dentro e fora da UE que organizam viagens na UE”.

Sobre o assunto Silva, C. (2013, p. 32): «o regime especial de IVA das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos é uma das modalidades deste imposto que tende a ficar mais compartimentada devido à especificidade deste setor de atividade, não sendo fácil obter documentação técnica sobre ele».

De acordo com Silva, C. (2012):

[e]ste é um regime de tributação pela margem, pelo que, na venda de um "pacote turístico", existirá uma parcela : "as aquisições a terceiros" que conterà IVA suportado (e não dedutível) em que foram aplicadas as taxas vigentes no local onde decorre o tal "pacote turístico". A componente diferenciadora será, pois, o IVA (a taxa normal aplicável) que incide sobre a margem da agência. Não será, portanto, indiferente na venda de um "pacote turístico" cobrar IVA a 23% sobre a margem da operação ou tal IVA ser liquidado a 16%.

Neste regime especial, o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrem quando é efetuado o pagamento integral da contraprestação do pacote turístico ou imediatamente antes do início da viagem, ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro.

⁷ Ofício-Circulado n.º 92 336, de 8 maio de 1991.

⁸ Ofício-Circulado n.º 119 123, de 15 de julho de 1991.

⁹ Publicada no JO n.º L 347, de 11 de dezembro de 2006. Essencialmente, esta Diretiva veio reformular o texto da Sexta Diretiva, devendo-se ao simples facto de o seu texto se encontrar extramente denso, dada as diversas e sucessivas alterações desde a sua aprovação e consequente implementação.

Como já foi referido, anteriormente, com o objetivo de simplificação, de neutralidade do imposto e de uma justa repartição das receitas derivadas do IVA, na UE, este regime especial assenta nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.¹⁰

É de evidenciar que no «mercado interno português verifica-se que cada vez mais há empresas que não estão registadas como agências de viagens e turismo que aproveitam nichos de mercado apresentando ao consumidor verdadeiros pacotes turísticos» (Silva, C. (2013, p. 30).

¹⁰ Regime especial das agências de viagens. Artigo 306.º: 1. Os Estados-membros aplicam um regime especial de IVA às operações das agências de viagens em conformidade com o presente capítulo, quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos. O presente regime especial não é aplicável às agências de viagens quando atuarem unicamente na qualidade de intermediário e às quais seja aplicável, para o cálculo do valor tributável, o primeiro parágrafo da alínea c) do artigo 79.º 2. Para efeitos do presente capítulo, os organizadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens. Artigo 307.º: 1. As operações efetuadas nas condições previstas no artigo 306.º por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao cliente. A prestação de serviços única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços. Artigo 308.º: Relativamente à prestação de serviços única efetuada pela agência de viagens, considera-se valor tributável e preço líquido de IVA, na aceção do ponto 8) do artigo 226.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente. Artigo 309.º: Se as operações para as quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem por estes efetuadas fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força do disposto no artigo 153.º. Se as operações referidas no primeiro parágrafo forem efetuadas tanto na Comunidade como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade. Artigo 310.º: O IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no artigo 307.º efetuadas em benefício direto do cliente não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.

6.1 Regime da margem

Em execução do disposto no artigo 5.º do DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, que aprovou o CIVA, vem o presente diploma estabelecer as normas de determinação do IVA 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.

De referir, que relativamente às operações que caiam fora do âmbito deste regime especial serão tributadas nos termos normais do IVA, podendo beneficiar de qualquer das isenções previstas no CIVA, desde que cumpram os requisitos estabelecidos para o efeito, como, por exemplo, a prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea r) do CIVA:

“O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efetuado entre as ilhas naquelas Regiões”

De salientar que tem sido entendimento do TJUE, que qualquer sujeito passivo que venda serviços de viagens no seu próprio nome e que utilize os fornecimentos e os serviços de outros sujeitos passivos, independentemente de ser formalmente uma agência de viagens ou operador turístico, deve ser considerado como abrangido pelo Regime da Margem.

Prevê-se ainda que as prestações de serviço das agências de viagem estão isentas de imposto quando as operações a que recorrem forem efetuadas fora da UE, sendo tal isenção parcial, no caso de as operações apenas serem parcialmente efetuadas fora da UE.

Conforme as normas comunitárias, o imposto cobrado ao cliente, no país da sede ou estabelecimento estável da agência, incide apenas sobre a “margem bruta” da mesma, já que os serviços que constituem o “pacote turístico” são tributados, nos termos gerais, nos países onde se efetuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços. Desta forma, o Regime especial da Margem é aplicável às agências e aos operadores cujas prestações sejam constituídas por elementos (por exemplo, o alojamento, alimentação e o transporte), que adquiram a terceiros e que, posteriormente, vendam aos clientes no seu próprio nome. Repelimo-nos aqui aos normalmente designados por “pacotes turísticos”.

São abrangidas as operações feitas por agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, desde que cumulativamente se verifiquem as seguintes condições, segundo os n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º do DL 221/85 de 3 de julho:

1 - A disciplina do presente diploma aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos que atuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

2 - As operações referidas no número anterior serão consideradas como uma única prestação de serviços, como tal sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), desde que a agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenha no território nacional sede, ou estabelecimento estável a partir dos quais preste os seus serviços.

Este regime não é um regime optativo, devendo ser aplicado por todos os operadores turísticos, sujeitos passivos de IVA, quando estes assim reúnam as condições necessárias para a aplicabilidade.

Cumprindo-se os requisitos de aplicação, elencados anteriormente, o IVA será apurado consoante o método base de base, isto é, apura-se a margem bruta nas operações realizadas nos termos do diploma, sendo o imposto devido calculado a partir da mesma, não dependendo da entrega de qualquer declaração de alterações e coexistindo com o regime geral do IVA.

Conforme as normas comunitárias, o imposto cobrado ao utente, no país da sede ou estabelecimento estável da agência, incide apenas sobre a margem bruta da mesma, já que os serviços que constituem o pacote turístico são tributados, nos termos gerais, nos países onde se efetuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços.

O regime especial de IVA não se aplica às prestações de serviços efetuadas “em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA” (artigo 8.º do mencionado DL).

Segundo o ofício-circulado n.º 92/336, de 8 de maio de 1991, existe diferenças aquando da prestação de serviços efetuada em nome próprio ou em nome e por conta de terceiros.

“Considera-se que uma agência de viagens atua em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência que fatura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez,

é a ela que o terceiro fatura os serviços intermediários”, consoante o ofício-circulado n.º 92/336 de 8 de maio de 1991.

A agência de viagens Boa, S.A. vendeu a um dos seus clientes uma passagem aérea da TAC em que suportou um custo de € 1.000, tendo a fatura sido emitida pela TAC, em nome da Boa, S.A. Por sua vez, a Boa, S.A. faturou ao seu cliente €1.020, sendo um exemplo de atuação em nome próprio.

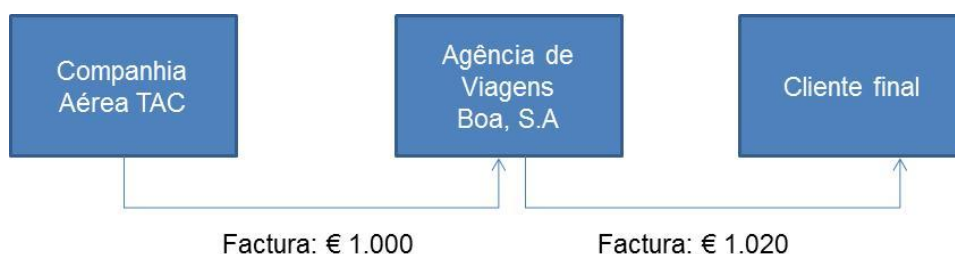


Figura 6.1 Exemplo: Comissão

Legenda 6.1 Fonte: APOTEC 2019

Conforme o Ofício-Circulado n.º 92/336 de 8 de maio de 1991, “*Considera-se que uma agência não atua «em nome próprio», mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro fatura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços).*”

➤ Exemplo de atuação em nome e por conta do cliente:

Suponhamos que a TAC fatura ao cliente final € 1.020, limitando-se a Agência de Viagens Boa, S.A. a fatura à TAC os seus serviços (*i.e.*, 20€).



Figura 6.2 Exemplo: Comissão

Legenda 6.2 Fonte: APOTEC 2019

Se se verificar a atuação em nome e por conta do cliente, este deverá registar os documentos em conta de terceiros apropriada, tal como vem referido na al c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

O montante faturado diretamente da companhia aérea não deve integrar os rendimentos nem os gastos da agência de viagens, devendo ser registado em contas de terceiros.

Se estivermos num cenário de mera remuneração mediante comissão, caso a remuneração das agências de viagens seja considerada uma comissão, não estará a mesma sujeita ao regime do DL n.º 221/85 de 3 de julho, mas sim ao CIVA.

Para que tal aconteça é necessário que a empresa esteja apta a fornecer provas evidentes de que a importância recebida do cliente se destina a pagar o fornecimento de um serviço por um terceiro.

Quando a sede do prestador turístico/agência de viagens estiver situada em Portugal, a operação será sempre realizada aqui, seja para fins de aplicação de taxa, seja para a aplicação de isenções específicas previstas no diploma, conforme os n.ºs 3 e 4 do artigo 1.º do DL 221/85 de 3 de julho (atualizado pelo artigo 6.º do DL 206/96 de 26 de outubro):

3 - 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.

4 - Se as operações referidas no número anterior forem efetuadas na Comunidade e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da Comunidade.

6.2 Facto gerador exigibilidade do IVA

Conforme os n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do DL 221/85 de 3 de julho, este define as regras de aplicação da lei no tempo, contemplando os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade:

1 - A prestação de serviços considera-se efetuada no ato do pagamento integral da respetiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro.

2 - É considerado início da viagem a altura em que é efetuada a primeira prestação de serviços ao cliente.

É considerado início da viagem a altura em que é efetuada a primeira prestação de serviços ao cliente.

De referir, que neste Regime Especial, não é aplicável a alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA aos adiantamentos, pelo que não deve ser liquidado IVA no momento do seu recebimento.

Ou seja, segundo o DL n.º 221/85 de 3 de julho, é aplicável em todas as prestações de serviços efetuadas por outros operadores desde que verificadas as condições estabelecidas no artigo 1.º, dado que se dá relevância à natureza das prestações de serviços e não à entidade que presta tais serviços.

6.3 Valor tributável

O regime estabelecido corresponde, nas suas linhas gerais, ao disposto no artigo 26.º da 6.ª Diretiva da UE e resume-se essencialmente na substituição do método do “crédito do imposto” pelo método da “base de base” no cálculo do valor do imposto.

O valor tributável da prestação de serviços corresponde à margem da agência de viagens, entendida como a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuados por outros sujeitos passivos em benefício direto do cliente.

Reunidas as condições para a aplicação do diploma, e acima resumidas, o IVA das operações será apurado de acordo com este diploma, sendo o IVA a pagar apurado de acordo artigo 3.º e 6.º do regime especial do DL 221/85 de 3 de julho aditado pelo artigo 6.º do DL 206/96 de 26 de outubro:

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 - Se, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente, a diferença referida no número anterior vier a alterar-se para mais ou para menos por efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos.

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.

4 - Se, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente, a diferença ou percentagem referidas nos n.ºs 1 e 2 vierem a alterar-se para mais ou para menos por efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos.

Tal como já foi referido, no caso de as operações serem efetuadas na Comunidade e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da Comunidade.

Se o montante dos custos for superior ao montante das contraprestações respeitantes às operações tributáveis, o excesso acresce aos custos registados no mês ou trimestre seguinte (consoante o regime de IVA aplicável àquele sujeito passivo).

Caso as prestações de serviços sejam efetuadas na UE e fora dela (situação em que apenas é considerada isenta a parte da prestação de serviços referente às operações realizadas fora da UE), o valor tributável é determinado mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA que onera essa contraprestação.

Aquela percentagem “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 IVA, e no denominador o custo de todas as

operações efetuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício direto do cliente, imposto incluído.”

6.4 Localização e taxas de IVA

Segundo Silva, C. (2012), «enquanto existir um diferencial entre as taxas de IVA do Continente e das Regiões Autónomas, será natural a tendência dos operadores económicos tentarem fazer localizar determinadas operações nas ilhas, por forma a beneficiarem de taxas mais baixa».

6.5 Direito à dedução

As agências de viagens e os organizadores de circuitos turísticos não terão direito à dedução do IVA que suportam nas despesas adquiridas a terceiros para a realização das operações sujeitas ao Regime Especial das Agências de Viagens.

Conforme o artigo 4.º do DL n.º 221/85, de 3 de julho: *“Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do presente diploma não terão direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços referidas no artigo 1.º”*

As faturas emitidas ao abrigo deste regime não podem discriminar o imposto devido e devem conter a menção regime da margem de lucro — Agências de viagens', conforme dispõe o n.º 2 artigo 4.º do DL 221/85 de 3 de julho:

2 - As faturas emitidas pelos mesmos sujeitos passivos podem não discriminar o IVA e não conferem, em qualquer caso, direito à dedução do mesmo imposto.

Contudo, todo o IVA suportado noutras despesas que não concorrem diretamente para as operações sujeitas ao Regime Especial, é dedutível nos termos gerais do CIVA, previsto no artigo 19,º e seguintes.

Se em determinado período os gastos igualarem o valor das contraprestações, não é apurado qualquer imposto ao abrigo do regime especial, não sendo preenchido nenhum campo da declaração, e quando os gastos excedam o valor das contraprestações também não há IVA apurado, nem preenchimento de nenhum campo da DP, mas este excedente será adicionado aos gastos do período seguinte (apenas para efeitos de cálculo do imposto), conforme disposto na alínea d) artigo 6.º do regime especial.

No que toca às operações que caíam fora do âmbito deste regime especial serão tributadas nos termos 6.º do CIVA para avaliar qual o local onde se localiza a operação (neste enquadramento poderá ter em conta os esclarecimentos prestados no Ofício-Circulado n.º 30115/2009).

Independentemente de se tratar de adquirentes sujeitos passivos ou particulares, de serem residentes em Portugal, na Comunidade ou em territórios, ou países terceiros, se o pacote turístico é realizado em território comunitário, a operação é tributada em Portugal, dado que é aqui que se localiza a sede do prestador do serviço (operador turístico), sendo o IVA apurado pela margem nos termos acima descritos.

Apenas no caso de pacotes realizados fora do território comunitário (e atenção aqui às definições do artigo 1.º do CIVA, dado que, por exemplo, as ilhas Canárias pertencem a Espanha, mas são tratadas como território terceiro) serão aplicáveis as disposições dos n.ºs 3 e 4 acima referidos. Neste caso, e independentemente de quem seja o adquirente, a margem da operação que da agência/operador é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, devendo a margem apurada nestes pacotes ser inscrita no campo 8 do quadro 6 da declaração periódica do IVA.

Se a agência/operador atuar como mero intermediário na concretização de uma operação (por exemplo, reserva alojamento num hotel, mas limita-se a receber a comissão paga pelo hotel relativa a essa intermediação, sendo o hotel que fatura diretamente ao viajante) aqui, sim, será relevante a localização do adquirente, mas em conjunto com a operação concretamente realizada, já que as regras de localização do artigo 6.º do CIVA para as prestações de serviços apelam a estes fatores.

Neste contexto, é aplicável o regime geral do IVA, quer em termos de localização das operações, quer em termos de tributação.

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, que altera o Regulamento (CE) n.º 2006/2004 e a Diretiva 2011/83/UE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga a Diretiva 90/314/CEE do Conselho, transpõe para o ordenamento jurídico português, o diploma referente as viagens organizadas e aos serviços de viagens conexos, tendo como principal objetivo contribuir para o bom funcionamento do mercado interno e alcançar um nível de defesa do consumidor elevado e o mais uniforme possível, através da aproximação das disposições

legislativas, regulamentares e administrativas dos EM em matéria de contratos celebrados entre viajantes e operadores, relativos a viagens organizadas e serviços de viagens conexos.

6.6 Cálculo do IVA a entregar ao Estado

Conforme o artigo 6.º do DL 221/85 de 3 de julho, aditado pelo artigo 6.º do DL 206/96 de 26 de outubro: o imposto devido é calculado do seguinte modo:

- a) Ao montante das contraprestações, com o IVA incluído, respeitante às operações tributáveis registadas no período, deduz-se o montante, igualmente com inclusão do IVA, dos custos registados no mesmo período relativos às transmissões de bens e prestações de serviços efetuada por terceiros para benefício direto do cliente;*
- b) A diferença obtida nos termos da alínea anterior é dividida por 123, multiplicando-se o quociente por 100 e arredondando o resultado por defeito ou por excesso para a unidade mais próxima;*
- c) Sobre a base tributável obtida nos termos da alínea anterior incide a taxa do imposto;*
- d) Se o montante dos custos referidos na alínea a) for superior ao montante das contraprestações respeitantes às operações tributáveis, o excesso acresce aos custos registados no mês ou trimestre seguinte;*
- e) Ao montante do imposto obtido nos termos da alínea c) deduz-se o imposto suportado ou devido pela agência em relação a bens e serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício direto do cliente, adquiridos ou importados no exercício da sua atividade comercial.*
- f) Se, efetuada a prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, for alterado o valor da contraprestação, haverá lugar à retificação do montante referido na alínea a).*

6.7 Obrigações de faturação

As agências de viagens estão obrigadas à emissão de fatura na prestação de serviços, devendo as faturas cumprir as formalidades previstas no artigo 36.º do CIVA.

As faturas respeitantes a prestações de serviços abrangidas pelo presente diploma não podem discriminar 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.

Nas situações em que atua como revendedor, é obrigado a emitir fatura ou documento equivalente pela comissão recebida, com a liquidação do respetivo imposto, ou com a indicação de que a mesma já inclui o IVA à taxa correspondente.

A referência à liquidação do imposto pressupõe, obviamente, a existência de operação não isenta, pelo que se a comissão for abrangida por qualquer isenção, haverá lugar à indicação do motivo justificativo da não aplicação do imposto, conforme o disposto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

De salientar que esta obrigatoriedade é para todas as agências de viagens que recebam comissões, independentemente da sua natureza ou proveniência.

O IVA liquidado pelos revendedores relativamente à comissão recebida pela venda de um “pacote turístico” é dedutível para a agência de viagens que organizou o referido pacote, enquanto está fora do âmbito do DL n.º 221/85, de 31 de julho, e conseqüentemente não é aplicável nestes casos o artigo 4.º do referido DL.

As operações efetuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos abrangidos pelo presente diploma devem ser escrituradas em registo especial, de modo a evidenciar os elementos referidos no artigo 3.º do DL em análise.

6.8 Outras obrigações

Conforme o artigo 10.º do referido DL:

“Fica autorizado o Ministro das Finanças e do Plano a criar ou alterar, por despacho, os modelos de livros e impressos que se tornem necessários ao cumprimento das obrigações decorrentes do presente diploma”.

Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 44.º do CIVA:

“a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu

controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto, que são a margem e o IVA respetivo”.

7. Principais alterações introduzidas pelo DL n.º 17/2018 de 8 de março

As principais novidades do novo diploma resumem-se aos seguintes aspetos:

- Introdução da figura do viajante, definido como qualquer pessoa que conclua um contrato de viagens organizada ou de serviços de viagem conexos, seja um consumidor ou um profissional e, neste caso, desde que não o faça com base num acordo geral para a organização de viagens de negócios;
- É transposto o conceito de serviços de viagem conexos, os quais implicam deveres específicos de informação, responsabilidade e proteção em determinadas situações;
- As viagens organizadas passam a abranger as viagens adquiridas a diferentes agências mediante processos interligados de reservas em linha;
- Reforço do direito à informação pré-contratual no caso das viagens organizadas e clarificação de aspetos relativos a alterações contratuais, e detalham-se as normas respeitantes ao não cumprimento dos contratos e responsabilidade da agência;
- Alargamento das condições de exercício do direito de rescisão quer por parte dos viajantes, quer por parte das agências;
- Adaptação das regras aplicáveis ao Fundo de Garantia de Viagens e Turismo às novas exigências em matéria de garantias dos viajantes;
- Considerando que a transposição da Diretiva é feita em sede do diploma que regula o acesso e o exercício da atividade das agências de viagens, aproveitou-se a oportunidade para atualizar e clarificar algumas normas deste regime.

7.1 Atividades das agências de viagens e turismo

Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º DL n.º 17/2018, as agências de viagens e turismo desenvolvem, a título principal, as seguintes atividades próprias:

- a) A organização e venda de viagens organizadas e a facilitação de serviços de viagem conexos, quando o facilitador receba pagamentos do viajante, respeitantes aos serviços prestados por terceiros;*
- b) A representação de outras agências de viagens e turismo, nacionais ou estrangeiras, bem como a intermediação na venda dos respetivos produtos;*
- c) A reserva de serviços em empreendimentos turísticos e em estabelecimentos de alojamento local;*
- d) A venda de bilhetes e reserva de lugares em qualquer meio de transporte;*
- e) A receção, transferência e assistência a turistas.*

Segundo o disposto no n.º 2 do artigo 3.º, as agências de viagens desenvolvem, a título acessório, as seguintes atividades:

- a) A obtenção de certificados coletivos de identidade, vistos ou outros documentos necessários à realização de uma viagem;*
- b) A organização de congressos e de eventos semelhantes;*
- c) A reserva e a venda de bilhetes para espetáculos e outras manifestações públicas;*
- d) A realização de operações cambiais para uso exclusivo dos clientes, de acordo com as normas reguladoras da atividade cambial;*
- e) A intermediação na celebração de contratos de aluguer de veículos de passageiros sem condutor;*
- f) A comercialização de seguros de viagem e de bagagem em conjugação e no âmbito de outros serviços por si prestados, sem prejuízo do previsto no diploma que regula as condições de acesso e de exercício da atividade de mediação de seguros ou de resseguros;*
- g) A venda de guias turísticos e de publicações semelhantes;*
- h) O transporte turístico efetuado no âmbito de uma viagem turística, nos termos definidos no artigo 13.º deste diploma;*
- i) A prestação de serviços ligados ao acolhimento turístico, nomeadamente a organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de relevante interesse turístico.*

7.2 Exclusividade

Conforme o disposto no artigo 4.º do DL n.º 17/2018, só as pessoas singulares ou coletivas inscritas no Registo Nacional das Agências de Viagens e Turismo (RNAVT) ou que operem nos termos do artigo 10.º podem exercer em território nacional as atividades previstas no n.º 1 do artigo 3.º, referidas anteriormente, sem prejuízo do disposto a seguir.

Não estão abrangidos pelo exclusivo reservado às agências de viagens e turismo:

- a) A comercialização direta dos seus serviços pelos empreendimentos turísticos, pelos estabelecimentos de alojamento local, pelos agentes de animação turística, pelas empresas transportadoras e pelas empresas de aluguer de carros ou de outros veículos a motor, bem como por qualquer outro prestador de serviços;
- b) O transporte de clientes pelos empreendimentos turísticos, pelos estabelecimentos de alojamento local e agentes de animação turística, com meios de transporte próprios;
- c) A venda de serviços de empresas transportadoras feita pelos seus agentes ou por outras empresas transportadoras com as quais tenham serviços combinados;
- d) A facilitação de serviços conexos quando o facilitador não receba pagamentos do viajante, respeitantes a serviços prestados por terceiros;
- e) A mera intermediação na venda ou reserva de serviços de viagem avulsos solicitados pelo cliente, sem prejuízo do disposto no número anterior.

Entende-se por meio de transportes próprios aqueles que são propriedade da empresa, bem como aqueles onde a empresa utilizadora seja o arrendatário.

7.3 Requisitos de acesso à atividade

Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do DL n.º 17/2018, e sem prejuízo do disposto no artigo 10.º, o acesso e o exercício da atividade das agências de viagens e turismo dependem de inscrição no RNAVT por mera comunicação prévia, tal como definida na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do DL n.º 92/2010, de 26 de julho, e dependem ainda do cumprimento dos seguintes requisitos:

- a) Subscrição do fundo de garantia de viagens e turismo (FGVT), nos termos do artigo 38.º;
- b) Contratação de um seguro de responsabilidade civil, nos termos do artigo 41.º

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do DL n.º 92/2010, de 26 de julho, não pode haver duplicação entre as condições exigíveis para o cumprimento dos procedimentos previstos no presente DL e os requisitos e os controlos equivalentes, ou comparáveis quanto à finalidade, a que o requerente já tenha sido submetido em território nacional ou noutra EM da UE ou do Espaço Económico Europeu.

As agências não estabelecidas num EM e que vendam ou proponham para venda viagens organizadas em território nacional, ou por qualquer meio dirijam tais atividades para o território nacional, são obrigadas a cumprir os requisitos de acesso à atividade previstos no DL n.º 17/2018.

8. Caso Prático

A Go Discover surgiu em 2007, com sede social em Castelo Branco, abriu a sua primeira loja em Viseu. Em 2017, abriram a segunda loja em Lisboa e em 2022 a terceira em Torres Vedras. Durante 15 anos representaram a marca Best Travel, sendo um franchising. Na prática, aquilo que diz respeito a questões legais, jurídico financeira, eticamente independente, ou seja, a sociedade é a mesma desde 2007, sendo que para o público, em geral, apresentavam-se como Best Travel e agora apresentam-se como Go Discover. É considerada uma pequena empresa, tendo um volume de faturação de 5 milhões de euros anuais, tendo como principal objetivo o crescimento continuado.

A Go Discover é uma agência de viagens que organiza e programa todo o tipo de viagens, desde a simples escapadinha até às viagens de sonho.

Com mais de quinze anos de experiência, quinze colaboradores e cerca de quinze mil clientes satisfeitos, a Go Discover é constituída por três agências de norte a sul do país, preparando-se para inaugurar mais uma agência, em Castelo Branco, existindo quatro conceitos de viagens.

Sendo o turismo é uma atividade social, cultural e econômica que envolve o deslocamento de pessoas para destinos fora de seu ambiente habitual por diversos motivos, a Go Discover contempla quatro conceitos de viagens, nomeadamente: as viagens de grupo para os amantes de viagens com todos os serviços incluídos, com acompanhamento personalizado e com itinerários imperdíveis, está no local certo, as viagens *out of the box* para aqueles que alguma vez sonharam em subir ao Pico ou escalar o Everest, *roadtrips* em que somos adeptos da máxima que “a melhor

parte da viagem não é o destino, mas sim o caminho que fazes para lá chegar” e *sports* para os apaixonados pelo desporto.

Acreditam que só com viagens e conceitos diferentes conseguirão satisfazer os clientes e quem confia neles, pelo que priorizam a inovação e a criação de parcerias que fazem potenciar e expandir a sua oferta fazendo-os crescer enquanto profissionais.

Tem na sua génese uma equipa jovem, dinâmica, descontraída e apaixonada por viagens. É esta mesma equipa, com a sua dedicação e profissionalismo, que fazem da Go Discover, a agência uma empresa tão especial.

A Go Discover rege-se por uma estrita política de turismo responsável na qual as suas escolhas de consumo serão mais responsáveis estando empenhados na sustentabilidade do mesmo.

A agência de viagens Go Discover encara as boas práticas de sustentabilidade, não como uma obrigação, mas sim, como uma forma natural de estar.

Estando conscientes da importância de manter um desenvolvimento turístico sustentável e assumindo os princípios adotados especificamente na Carta Mundial de Turismo Sustentável, a unidade compromete-se a concretizar uma gestão sustentável das suas atividades, bem como, cumprir com os requisitos estabelecidos no referencial Biosphere Hotel, que inclui, entre outras coisas, os requisitos legais que regulam os efeitos gerados pela atividade turística.

Assim sendo, baseiam todas as suas políticas e valores nesse sentido, comprometendo-se a motivar e formar os seus colaboradores com ações de formação e consciencialização sobre os princípios do turismo responsável, promover as boas práticas ambientais, participar em atividades externas e a informar tanto interna como externamente sobre os avanços e ações ambientais da empresa, lutar contra a exploração sexual, ou qualquer outra forma de exploração e assédio comercial, em particular das crianças, adolescentes, mulheres e minorias e incluir o compromisso de adotar medidas de acessibilidade para pessoas com incapacidade (sensoriais, físicas, intelectuais e psíquicas).

Um dos principais objetivos da Go Discover é aperfeiçoar a gestão sustentável, assumindo os compromissos de melhoria contínua em todos os âmbitos da sustentabilidade: social, económica e ambiental, assim como a satisfação do cliente. Para isso, os futuros projetos de ampliações das

instalações ou atividades submeter-se-ão aos critérios de sustentabilidade e eficiência do uso dos recursos.

A Go Discover rege-se por valores de sustentabilidade (ambiental, económica, social), preservação (do meio ambiente, das memórias, da tradição, dos valores culturais, históricos e locais, dos usos e costumes), inclusão (da comunidade, das tradições e das atividades do mundo rural) e valorização e proteção dos conhecimentos empíricos das gentes locais.

A Go Discover, visão, aspira ser o local onde as atividades turísticas se traduzam na valorização e partilha de conhecimentos, bem como na valorização do património ambiental, social e imaterial da comunidade onde a Go Discover está inserida.

A Go Discover tem como principal missão a criação de sinergias com a comunidade local através da promoção de iniciativas temáticas, a integração da comunidade educativa nas ações desenvolvidas ambiental, cultural e social, a divulgação do património cultural e histórico à comunidade local e aos turistas, a proteção do património histórico, cultural e imaterial mediante ações para a sua valorização e preservação e sensibilizar e promover a proteção do ambiente através da divulgação de boas práticas e ações educativas.

A política de turismo responsável atualizar-se-á sempre que as circunstâncias o exijam, adotando e publicando em ambos casos novos objetivos de sustentabilidade.

8.1 Enquadramento de operações em sede de IVA

A Go Discover, titular da exploração da atividade económica, independentemente de ser uma pessoa singular ou uma coletiva, é sujeito passivo de IVA nos termos do artigo 2.º n.º 1 al. a) do CIVA e será enquadrado no regime normal de IVA. O sujeito passivo de IVA pode ser enquadrado no regime normal de periodicidade mensal ou de periodicidade trimestral conforme artigo 41.º n.º 1 als. a) e b) do CIVA. Logo, as operações exercidas pelas agências de viagens e operadores turísticos estão sujeitas a IVA, nos termos do artigo 1.º n.º 1 al. a) Visto ter um volume de negócios superior a € 650.000 será enquadrado no regime normal de periodicidade mensal. No regime normal de IVA, o sujeito passivo tem de liquidar IVA em relação a todas as operações ativas realizadas (prestação de serviços) e pode deduzir o IVA suportado nas operações passivas, como adquirente de bens e/ou destinatário de prestações de serviços, com

exceção de eventual exclusão do direito à dedução por força do normativo do artigo 21.º do CIVA.

Relativamente, às aquisições de bens e de serviços, o sujeito passivo enquadrado no regime normal tem direito à dedução do IVA, independentemente da taxa a que o IVA tiver sido liquidado pelo transmitente dos bens ou pelo prestador de serviços. O artigo 29.º do CIVA, estabelece as obrigações que o sujeito passivo de IVA tem de cumprir, de entre as quais se destacam:

- a) Entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, de alteração ou de cessação da sua atividade;
- b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;
- c) Enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo;
- d) Entregar uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do DL n.º 347/85, de 23 de agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar a este diploma, relativos às operações efetuadas no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRC e do IRS.

Por outro lado, importa realçar que é sempre obrigatória a apresentação da declaração periódica do IVA, conforme o artigo 29.º n.º 2 do CIVA, ainda que no período de tributação não tenha sido realizada qualquer tipo de operação, sob pena da Administração Tributária proceder à efetivação da liquidação oficiosa prevista no artigo 88.º do CIVA.

As agências de viagens recebem comissões ou margens sobre os serviços que é prestado, como bilhetes de avião, reservas hotel e pacotes turísticos. A comissão ou margem está sujeita ao IVA, na maioria das jurisdições. A venda de pacotes turísticos que incluam diferentes componentes,

como transporte, alojamento e atividades, geralmente está sujeita a IVA. A tributação pode variar dependendo da composição do pacote e das regras locais. Se uma agência de viagens atua como intermediária entre o cliente e o fornecedor de serviços (como uma companhia aérea ou hotel), a comissão recebida pela agência geralmente é tributável pelo IVA.

O DL n.º 221/85, de 3 de julho, é aplicável:

- às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos com sede em território português (ou estabelecimento estável neste território a partir do qual os serviços sejam prestados);
- que atuem em nome próprio perante os clientes; e
- recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

Cumprindo-se os requisitos de aplicação, o IVA será apurado conforme o método “base de base”, isto é, apura-se a margem bruta nas operações realizadas nos termos do diploma, sendo o imposto devido calculado a partir da mesma.

As condições para determinar se a margem está ou não isenta de IVA são as seguintes:

- 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 al s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA (campo 8 do quadro 6, onde é indicada a margem) inclui IVA à taxa legal em vigor (23%/22%/16% - Continente, Madeira e Açores); e
- 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 al s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Como, por exemplo: se uma viagem para Itália (destino da viagem - UE) com valor da compra de € 1.000 e valor da venda de € 1.200 a margem é igual a € 200, sendo que a margem líquida para a agência é de € 162,60 € (200/1,23) e o IVA a entregar ao estado é de € 37,40.

Por sua vez, se uma viagem para a República Dominicana (destino da viagem - fora da UE) com valor da compra de € 1.000 e valor da venda de € 1.200 a margem é de € 200, sendo a margem líquida para a agência de viagens de € 200 e o IVA a entregar ao estado igual a € 0.

Existem critérios para a margem conter IVA incluído e para a margem ser isenta, nomeadamente: a sede da agência tem de estar localizada em território nacional, é indiferente a nacionalidade do prestador dos serviços/ fornecedor, é indiferente a nacionalidade do cliente/entidade a quem se vão faturar os serviços e sendo o critério mais importante o local onde os serviços vão ser prestados, onde o cliente irá usufruir da sua viagem, se na UE (incluindo Portugal), se fora da UE.

Por exemplo, uma viagem às capitais da Escandinávia e fiordes da Noruega, em que a viagem consiste em 9 dias distribuídos da seguinte forma: Estocolmo - 3 dias (Suécia - UE), Oslo - 4 dias (Noruega - fora UE), Copenhaga - 2 dias (Dinamarca - UE): custo da viagem: € 3.000, venda da viagem: € 3.600, margem: € 600.

Nesta viagem temos de fazer a ventilação dos custos/receitas dentro e fora da UE, para achar a margem, com IVA incluído à taxa de 23% e a margem isenta de IVA, consoante se trate do tempo de estada em território comunitário e tempo de estada em território extracomunitário.

O cálculo da margem dentro e fora da UE é a seguinte:

Temos 5 dias na UE e 4 dias fora. Proponho calcularmos o valor do custo, o valor da venda e o valor da margem em cada situação.

- Custo € 3.000/9 dias = $333,33 \times 5 = 1,666,67$ || $333,33 \times 4 = € 1.333,33$;
- Venda € 3.600/9 dias = $400 * 5 = 2.000$ || $400 * 4 = € 1.600$;
- Margem Bruta: € 600/9 dias = 66,66 €
- Margem dentro da UE = $66,66 \times 5 = 333,33 / 1,23 = 270,73$ € / IVA a entregar ao estado = 62,60 €
- Margem fora da UE = $66,66 * 4 = € 266,67$
- Receita líquida de IVA = $270,73 + 266,67 = € 537,40$

Conforme o artigo 14.º, n.º 1, al r) estão isentos de IVA:

“O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efetuado entre as ilhas naquelas Regiões.”

Assim sendo, os bilhetes de avião, comboio ou autocarro, desde que o destino da viagem seja para o estrangeiro, estão isentos de IVA.

Por outro lado, estão sujeitos a IVA à taxa reduzida (6%) quando o transporte for apenas e só realizado no território continental (Minho ao Algarve).

Sempre que estamos perante um pacote, o regime de IVA a aplicar é o do DL n.º 221/85, de 3 de julho.

Temos de aplicar o regime da margem de lucro, ou seja, se a viagem tiver como destino a UE, a margem tem IVA incluído à taxa normal. Se a viagem for para fora da UE, a margem está isenta de IVA.

Se a venda do pacote turístico, ou seja, avião, alojamento for de € 1.000 e o custo do respetivo pacote for de € 600 (avião) e € 200 (alojamento) a margem será de $(€ 1.000 - € 600 - € 200) = € 200/1,23 = € 162,60$ (margem líquida de IVA).

Atualmente, a determinação como é feita a contabilização das operações das agências de viagens ainda gera controvérsia.

Consoante os últimos esclarecimentos obtidos, inclusive da comissão de normalização contabilística, o que deve ser considerado proveito/ganho da agência não é a totalidade das vendas, mas sim a margem. A agência de viagens é um mero intermediário entre o operador ou prestador do serviço e o cliente, sendo a sua remuneração apenas e só a margem obtida na venda da viagem.

Relativamente, aos adiantamentos, conforme as novas regras de faturação em vigor, é exigido pela AT a emissão de faturas pelos adiantamentos recebidos. No caso das agências de viagens, estas faturas de adiantamento são emitidas ao abrigo do “Regime da Margem de Lucro - Agências de Viagens”, mas o IVA só é devido ao estado quando houver condições para o seu apuramento.

É entendimento destes Serviços que os adiantamentos que se destinem a remunerar serviços cuja tributação seja efetuada nos termos do DL n.º 221/85, não são tributados, não tendo

aplicação o disposto na al c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA. Nestas situações, apenas há lugar à emissão de fatura, quando ocorrer o facto gerador e a exigibilidade do imposto, sendo este calculado sobre o valor da fatura.

Os seguintes quadros resumem todas as operações contabilísticas que afetam a atividade turística.

Família de Produtos/Serviços	Localização da Operação	Aplicação do IVA						Lei Aplicável	Observações	Textos Facturas
		Isento	Taxas/Local da agência							
			6%	13%	23%	5%	9%			
1. Actuação em nome próprio perante o cliente										
Pacotes turísticos (organizados por outras agências/operadores)	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X				Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
	Dentro e Fora EU	X		X				Art. 1.º nº 4 do DL 221/85	Em função do nº de dias fora e dentro da EU (1)	DL 221/85 - IVA não Dedutível
Pacotes turísticos (organizados pela própria agência de viagens)	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X				Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
	Dentro e Fora EU	X		X				Art. 1.º nº 4 do DL 221/85	Em proporção das despesas relativas às operações realizadas fora e dentro da EU (2)	DL 221/85 - IVA não Dedutível
Alojamento	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X		X		Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
Aluguer de viatura com condutor	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X		X		Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
Aluguer de viatura sem condutor	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X		X		Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
Transferes	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X		X		Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível
	Dentro e Fora EU			X		X		Art. 1.º nº 4 do DL 221/85	Em função do nº Km's fora e dentro da EU	DL 221/85 - IVA não Dedutível
Serviços de Restauração (Refeições, catering, etc)	Fora EU	X						Art. 1.º nº 3 do DL 221/85	Art. 14, nº1 c) CIVA	Isento - Art. 11, nº9 do DL 221/85
	Dentro EU			X		X		Art. 1.º nº 2 do DL 221/85		DL 221/85 - IVA não Dedutível

Figura 8.1 Aplicabilidade do Imposto

1. Comissões (Serviço em nome e por conta de cliente):										
Pela venda de bilhetes de transporte de pessoas	No continente						Art. 161, nº6 c), art. 141, nº1 j) e nº3, Ofício Circularizado nº 98306 e Ofício Circularizado nº 488 SIVA - Art. 95, nº 11, 11º RNB CIVA	Facturado pelo fornecedor diretamente ao cliente ou se a quantia recebida do cliente for igual ao montante pago ao fornecedor	O BSP trata a remuneração das agências como uma comissão nos termos gerais do CIVA	IVA incluído à taxa de 2%
	Estrangeiro / Regiões Autónomas	X			X					
Pela reserva de Alojamento	Dentro EU			X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	(3) e (4)		IVA incluído à taxa de 2%
	Fora EU	X					Art. 145, nº1 c) CIVA	(5)	Isento - Art. 145, nº1 c) CIVA	
Pela reserva de transporte com condutor	Dentro EU			X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	(3) e (4)		IVA incluído à taxa de 2%
	Fora EU	X					Art. 145, nº1 c) CIVA	(5)	Isento - Art. 145, nº1 c) CIVA	
Pela reserva de transporte sem condutor (rent a car)	Dentro EU			X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	(3) e (4)		IVA incluído à taxa de 2%
	Fora EU	X					Art. 145, nº1 c) CIVA	(5)	Isento - Art. 145, nº1 c) CIVA	
Pacotes turísticos (organizados por outras agências/operadores)	Fora EU	X					Art. 145, nº1 c) CIVA	(5)	1 c) CIVA	
	Dentro EU			X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	(3) e (4)		IVA incluído à taxa de 2%
	Dentro e Fora EU	X		X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	Em função do nº de dias fora e dentro da EU (1)		IVA incluído à taxa de 2%
Outros serviços	Dentro EU			X		X	Art. 65, nº 17 a) e nº18 CIVA	(3) e (4)		IVA incluído à taxa de 2%
	Fora EU	X					Art. 145, nº1 c) CIVA	(5)	Isento - Art. 145, nº1 c) CIVA	

Figura 8.2 Aplicabilidade do Imposto

Bilhetes de transporte de pessoas	No continente						Art. 1.º nº 2 do DL 221/85	Regras gerais do IVA, Lista I, Verbo 2.12 (BSP)	IVA incluído à taxa de 5%
	Estrangeiro / Regiões Autónomas	X							
Locação de Apartamentos ou Vivendas pertencente a particulares	Indiferente	X					Art. 3, nº 30 CIVA	Isento - Art. 11, nº3 do DL 221/85	
Adiantamento (por conta de serviços futuros)	Indiferente	X					Art. 2, nº 1 do DL 221/85	Não ficam sujeitos ao Art. 8, nº1 c) CIVA	
Cheques viagem	Indiferente	X					Art. 3, nº 28 CIVA	Regra Geral, podendo o clausulado do cheque afastar a isenção	
Despesas de reserva	Portugal			X		X	Regime Geral do IVA, art. 4, nº1 CIVA	IVA incluído à taxa de 2%	
Custos administrativos	Portugal			X		X	Regime Geral do IVA, art. 4, nº1 CIVA	IVA incluído à taxa de 2%	
Operações Cambiais	Portugal	X					Art. 95, nº 28 d) CIVA	Isento - Art. 3, nº 28 d) CIVA	
Seguros de viagem	Portugal	X					Art. 95, nº 29 CIVA	Isento - Art. 3, nº 29 CIVA	
Guias / Mapas turísticos	Portugal		X	X	X	X	Regime Geral do IVA, podendo ser considerados livres	Lista I, verbo 2.3	
Outra publicações	Portugal		X	X	X	X	Regime Geral do IVA, podendo ser considerados livres	Lista I, verbo 2.3	

Figura 8.3 Aplicabilidade do Imposto

Notas:

1. Exemplo: Pacote de 8 dias, 3 na Áustria e 5 na Croácia. Neste caso, só 37,5% da margem obtida (3/8) será tributada. Porém, por uma questão de simplicidade, a Go Discover assimilará esta operação a um pacote dentro da UE.
2. Exemplo: Pacote com € 600 de despesas, € 200 da Áustria e € 400 na Croácia. Neste caso, só 33,33% (200/600) da margem obtida será tributada.
3. Exemplo: Sobre a comissão recebida por uma agência do continente pela reserva de alojamento num hotel da Madeira, incide IVA à taxa de 22%. Releva a localização da agência, local onde o serviço é prestado.
4. Ainda que a operação sobre o qual incidiu a intermediação esteja localizada dentro da UE, não haverá lugar a tributação quando o adquirente da prestação de serviços de intermediação (o fornecedor) seja um sujeito passivo registado, para efeitos de IVA, em outro EM e seja oposto o respetivo número de identificação na fatura emitida pela Go Discover.
 - a. Exemplo 1: Reserva de Hotel em Paris, pagando o cliente final diretamente ao hotel. A Go Discover deverá emitir uma fatura ao hotel pela comissão, isenta de IVA ao abrigo do artigo 6.º n.º 18 do CIVA, se for um hotel passivo de IVA e forneça o seu número de identificação fiscal;
 - b. Exemplo 2: Reserva de Hotel em Lisboa a pedido de um operador brasileiro, pagando diretamente ao hotel. A Go Discover deve emitir uma fatura ao operador brasileiro pela comissão (de compra), sujeita a IVA à taxa de 21% (situação pouco frequente).
5. Exemplo: Reserva de um hotel em Nova Iorque, pagando o cliente final diretamente ao hotel. A Go Discover deverá emitir uma fatura ao hotel pela comissão, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14.º n.º 1, al s) do CIVA.

9. Conclusões

Percorridos os vários aspetos do nosso estudo, importa salientar algumas conclusões mais sensíveis e pertinentes ao nível da aplicação do IVA nas agências de viagens mediante a perspetiva do serviço prestado.

Note-se que, o crescimento contínuo do turismo ao longo de seis décadas levou à crença generalizada na resiliência inerente da economia do setor. A crise agravou fragilidades estruturais novas e existentes e destacou a necessidade de o mesmo estar mais bem preparado para responder, adaptar-se e recuperar de choques futuros. É também necessária uma ação urgente para enfrentar a ameaça existencial das alterações climáticas. O turismo depende e tem impacto no ambiente natural, sendo necessário fazer mais para acelerar a transição para modelos mais ecológicos.

Basta atentarmos que, ao longo de mais de quarenta anos da implantação deste tributo, foram introduzidas diversas modificações, para além dos aspetos que nunca foram alterados, não obstante as radicais modificações do contexto internacional, como a delimitação negativa de incidência das entidades públicas e de certas isenções. A abordagem seguida na última década consistiu em, por etapas, simplificar e modernizar o sistema de IVA em vigor.

Ou seja, o crescimento populacional leva, naturalmente, a uma maior afluência no que concerne à livre circulação de pessoas entre os inúmeros países espalhadas pelo mundo e, por outro lado, o regime especial de IVA aplicado, na generalidade dos casos, salvo exceções, é o regime da margem.

Logo, é extremamente importante que o setor cresça e evolua de modo a acompanhar a evolução humana, pelo que são necessárias medidas fiscais mais favoráveis para os operadores de circuitos turísticos e para as agências de viagens.

Efetivamente, o turismo é uma força poderosa que pode contribuir para o desenvolvimento económico e promover a compreensão global, mas a sua gestão é fundamental para garantir que os seus benefícios não sejam prejudiciais e que os impactos negativos sejam minimizados. O equilíbrio entre crescimento económico, preservação ambiental e respeito às comunidades locais é crucial para o futuro sustentável do turismo.

Assim, o sistema comum do IVA deve responder a novos desafios para melhorar a eficácia e a eficiência do sistema fiscal europeu, tais como a aceleração da globalização, a intensificação da concorrência de novas regiões-chave em matéria económica no mundo, bem como a rápida mutação dos modelos empresariais e o progresso técnico.

Saliente-se que a característica fundamental de um novo sistema de IVA para a UE incide em dois sistemas: um sistema baseado no princípio do destino e num sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto.

Um sistema de IVA mais eficiente e neutro resulta da introdução de uma base tributável mais alargada, bem como a aplicação generalizada da taxa normal, gerariam mais receitas a menos custo, ou, em alternativa, permitiriam que a taxa normal fosse reduzida neutralmente do ponto de vista das receitas. Qualquer derrogação a estes princípios deveria ser racional e definida uniformemente e que a neutralidade exige igualmente normas equitativas que rejam o direito à dedução e restrições muito limitadas sobre o exercício desse direito.

Assim, um sistema de IVA mais robusto e à prova de fraude fiscal poderá ser conseguido através dos métodos modernos de cobrança e controlo do IVA, maximizem as receitas efetivamente cobradas e limitar a fraude e a evasão dentro do possível. Tal exige, nomeadamente, que as autoridades fiscais nacionais se concentrem em comportamentos de risco, e, em última análise, que haja coletivamente como uma autoridade europeia em matéria de IVA. Um intercâmbio de informações rápido, intensificado e automático entre as administrações fiscais nacionais será vital para alcançar este objetivo.

Desta forma, a aplicação da taxa normal continua a ser o princípio de base em que a Diretiva do IVA não obriga os EM a utilizarem taxas reduzidas. O atual contexto económico e financeiro constitui outra razão para limitar a sua utilização, em vez de se optar pelo aumento das taxas normais. No entanto, nota-se que os benefícios potenciais de uma utilização limitada das taxas reduzidas, se forem definidas e aplicadas de uma maneira racional, não devem ser ignorados.

Num sistema IVA adaptado ao mercado único deve ser posta em prática a tributação no destino, devendo ser abordados dois aspetos essenciais: a definição do local de destino e a questão de saber se será o fornecedor que deverá cobrar o IVA sobre as transações intra-UE ou o adquirente (mecanismo de autoliquidação), sendo remunerada por uma comissão, devendo liquidar IVA sobre a mesma.

No âmbito de aplicação do regime da margem e para garantir a aplicabilidade do regime do DL n.º 221/85, assim sendo, em sede de IVA, as operações efetuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, podem ser enquadradas da seguinte forma: atuação perante o cliente em nome próprio, recorrendo a serviços prestados por terceiros, situação em que o IVA será apurado segundo o regime da margem, atuação perante o cliente em nome próprio, não recorrendo a serviços prestados por terceiros, situação em que o IVA será apurado pelo regime normal e atuação perante o cliente em nome de outro sujeito passivo, sendo a agência de viagens remunerada por uma comissão, devendo liquidar IVA sobre a mesma.

Por outro lado, é necessário que estejam três condições reunidas: o prestador de serviços tenha sede ou estabelecimento estável em território nacional, recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou à prestação de serviços de terceiros (ou seja, as agências têm de ser, na prática, meros intermediários) e atue em nome próprio perante os clientes (ou seja, a agência proceda à emissão da fatura diretamente aos clientes, suportando os custos através do débito do fornecedor).

O valor tributável da prestação de serviços corresponde à diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuados por terceiros em benefício direto do cliente.

O Regime da Margem foi criado visando simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando o registo dos operadores em cada um dos EM a partir dos quais os serviços são prestados e propiciar a adequada distribuição das receitas de IVA entre os EM de tal forma a que as receitas sejam atribuídas ao EM de consumo final de cada serviço.

Desta forma, finalizando a presente dissertação, acentuando que o IVA é uma ferramenta poderosa para a arrecadação de receitas fiscais de cada país, ficando a sua eficácia dependente da implementação de cuidados e de gestão eficiente. As considerações sobre equidade, transparência e capacidade administrativa são cruciais para garantir que o IVA cumpra o seu papel de forma justa e eficaz, dentro de um sistema tributário mais amplo.

Referências Bibliográficas

- Agrellos, M. D. & Romão, F. (2009), *O Regime especial do IVA nas agências de viagens*. Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, n. ° 40. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.
- Basto, J. G. X. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. *Cadernos de Ciência e técnica fiscal*, n. ° 164, pp 29-61.
- Carlos, A.F.B. (2022), *Impostos: Teoria Geral*. Lisboa: Almedina.
- Catarino, J.R., (Ed.). *A Teoria Fiscal in Lições de Fiscalidade, Princípios gerais e Fiscalidade Interna*. Catarino, J.R. & Guimarães, B.V. (Coordenação) Coimbra: Almedina. p. 31 (2022).
- Domingos, F. N. (Coordenação). (2019). *Direito Tributário em Ação. Casos Práticos Resolvidos*. In Palma, J.C. & O.M. & M. V de Sousa. (pp. 63-88). Lisboa: Rei dos Livros.
- Domingos, F. N., & Piscitelli, T. (Coordenação) (2021). *Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Guimarães, B.V. (2021). *A Tributação das mais-valias na atividade turística. . Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI (pp.51-52)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Machado, J.E.M. & Costa, P.N. (2018). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina.
- Martins, A.J. (2021). *Alojamento Local: A Dinâmica da tributação*. *Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI (pp. 67-84)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Palma, C. C. (2009), *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF – N.º 1 (4ª Edição). Lisboa: Almedina.
- Palma, C.C. (2012). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. (p. 99). Coimbra: Almedina.
- Palma, C.C. (2019). *Algumas notas sobre a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas prestações de serviços*. Revista eletrónica de fiscalidade da AFP, I(1), 1-4.
- Palma, C.C. (2021), *Estudos de IVA VI: Alguns apontamentos sobre a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas atividades turísticas*. (pp.121-164). Coimbra: Almedina.

Palma, C.C. & Palma, J.C. (2021). Alguns apontamentos sobre a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas atividades turísticas. *Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI* (pp. 129-168). Lisboa: Rei dos Livros.

Reis, A. N., (Ed.). A História da Introdução do IVA em Portugal in *Nós e os Impostos: Um contributo para a história dos impostos em Portugal*. Palma, C.C. (Coordenação) Lisboa: Almedina. pp.121-144 (2022).

Ribeiro, D. & Costa, D.E. (2021). Taxas turísticas no Porto. *Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI* (p. 46). Lisboa: Rei dos Livros.

Silva, C. A. (2013). *Jornal de Negócios. O regime especial de IVA nas agências de viagens*, 24.

Silva, C. A. (2012). *Jornal de Negócios. Agências de viagens: Localização e taxas de IVA*, 32.

Silva, C. A. (2013). *Vida Económica. IVA nas agências de viagens*, 30.

Silva, J.A. (2019). *O Turismo no Algarve. Desafios em tempos de incerteza*.

Sousa, A.C. (2021). O IVA das agências de viagens: Análise Jurisprudencial. *Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI* (pp.169-170). Lisboa: Rei dos Livros.

Xavier de Basto, J. G. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia n.º 164*. Lisboa: D.G.C.I.

Legislação

DL n.º 102/2008. D.R. n.º 118/2008, Série I. (20-06-2008).

DL n.º 17/2018. D.R. n.º 48/2018, Série I. (08-03-2018) 1215 – 1234.

DL n.º 221/85. D.R. n.º 150/1985, Série I. (03-07-1985) 1790 – 1791.

DL n.º 9/2021. D.R. n.º 20, 1.ª Série. (29-01-2021) 4 – 206.

DL n.º 394-B/84. D.R. n.º 297/1984, 1º Suplemento, Série I. (26-12-1984) 12 – 44.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Diretiva (UE) 2015/2302 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25.11.2015.

Lei 42/83. D.R. n.º 301/1983, 2º Suplemento, Série I. (31-12-1983) 10 – 43.

Ofício-Circulado n.º 92/336, de 8 de maio de 1991.

Ofício-Circulado n.º 119/123 de 15 de julho de 1991.