

# Agências de viagens

## Aspectos contabilísticos e fiscais

Seg 1511



**Cristina Pinto e André Alpoim Vasconcelos**

[Junho]



# Sumário

## Enquadramento

- Legislação aplicável ao exercício da actividade das agências de viagens
- Legislação aplicável em matéria de IVA
- Normativo contabilístico

## Regime especial aplicável em sede de IVA

- Enquadramento
- Âmbito de aplicação do regime especial
- Operações abrangidas
- Facto gerador e exigibilidade do imposto
- Adiantamentos
- Anulação de operações
- Valor tributável



# Sumário

## Regime especial aplicável em sede de IVA (*cont.*)

- Alteração do valor tributável
- Dedução do IVA
- Obrigações específicas de facturação
- Obrigação de escrituração

## Contabilização das operações das agências de viagens

- Reconhecimento do rédito
- Proposta de desdobramento do plano de contas
- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
- Contabilização de operações referentes a actuação em nome e por conta de outrem
- Apuramento do IVA no regime da margem



# Sumário

Outros aspectos fiscais

Caso prático global



# Enquadramento



## Enquadramento

7

- Enquadramento do tema
  - Complexidade do regime do IVA aplicável às operações realizadas pelas agências de viagens



### Exemplos:

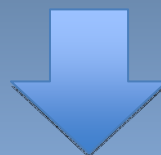
- Âmbito da aplicação do regime?
- Operações abrangidas?
- Procedimentos a adoptar na anulação de operações, nos adiantamentos, na alteração do valor tributável das operações?



## Enquadramento

8

- Enquadramento do tema
  - Especificidades na mensuração e na determinação do momento do reconhecimento do rédito



### Exemplos:

- Rédito bruto ou rédito líquido (comissão)?
- Quais as contas a utilizar na contabilização?



## Enquadramento

9

- Legislação aplicável ao exercício da actividade das agências de viagens
  - Decreto-Lei n.º 61/2011, de 6 de Maio
- Legislação aplicável em matéria de IVA
  - Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho – *vide* Anexo n.º 1 do Manual
  - Outros elementos importantes: despachos diversos e Ofício-Circulado n.º 92 336, de 8 de Maio de 1991





## Enquadramento

10

- Normativo contabilístico
  - NCRF 20 – *Rédito* e a NIC 18 – *Rédito*
  - FAQ nº 17 da CNC



## **Regime especial aplicável em sede de IVA**



## Regime especial aplicável em sede de IVA

12

- Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho
  - Consagra o regime especial do IVA aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que actuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, à transmissão de bens ou à prestação de serviços efectuadas por terceiros
  - Corresponde, nas suas linhas gerais, ao disposto no artigo 26.º da 6.ª Directiva da CEE



## Regime especial aplicável em sede de IVA

13

- Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho
  - Resume-se essencialmente na substituição do método do «crédito do imposto» pelo método da «base de base» no cálculo da dívida tributária
  - Queixa apresentada pela Comissão Europeia no Tribunal de Justiça da União Europeia contra Portugal, pela aplicação incorrecta das regras europeias relativas ao IVA no caso das agências de viagens



## Regime especial aplicável em sede de IVA

14

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Condições necessárias
    - Para garantir a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 221/85, terão de estar reunidas três condições, a saber:
      - i. O prestador de serviços tenha sede ou estabelecimento estável em território nacional;
      - ii. 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);
      - iii. E actue em nome próprio perante os clientes (ou seja, a agência proceda à emissão da factura directamente aos clientes, suportando os custos através do débito do fornecedor)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

15

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Algumas considerações
    - Note-se que o Decreto-Lei n.º 221/85 se aplica a operações (condição objectiva), não sendo factor decisor se quem o aplica é ou não uma agência de viagens (condição subjectiva), conforme adiante se exporá
    - O regime especial de IVA não se aplica às prestações de serviços efectuadas *“em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA”* (artigo 8.º do mencionado Decreto-Lei)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

16

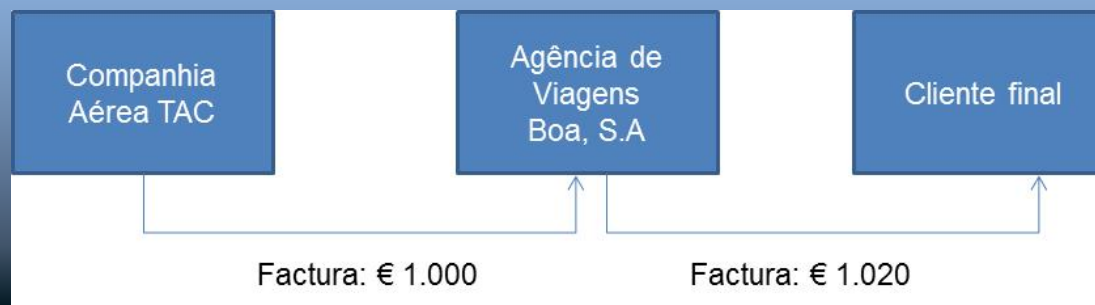
- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
    - Ofício-Circulado n.º 92 336, de 8 de Maio de 1991 (ponto 1)
    - Considera-se que uma agência de viagens actua em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência que factura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros facturam os serviços intermediários



## Regime especial aplicável em sede de IVA

17

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
    - Exemplo de actuação em nome próprio:
      - A agência de viagens Boa, S.A. vendeu a um seu cliente uma passagem aérea da TAC. Suportou um custo de € 1 000, tendo a factura sido emitida pela TAC em nome da Boa, S.A.. Por sua vez, a Boa, S.A. facturou ao seu cliente € 1 020.







## Regime especial aplicável em sede de IVA

18

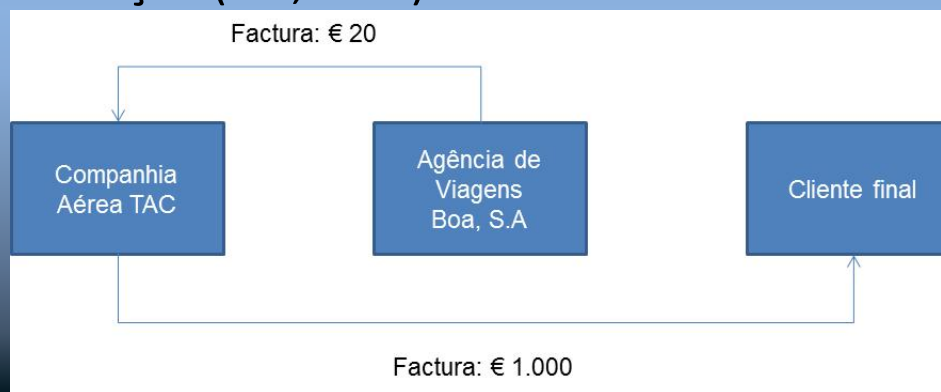
- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
    - “*Considera-se que uma agência não actua «em nome próprio», mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro factura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços)*” (ponto 1.2 do Ofício-Circulado n.º 92 336)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

19

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
    - Exemplo de actuação em nome e por conta do cliente:
      - Suponhamos que a TAC factura ao cliente final € 1 020, limitando-se a Agência de Viagens Boa, S.A. a facturar à TAC os seus serviços (*i.e.*, € 20)





## Regime especial aplicável em sede de IVA

20

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
    - Actuação em nome e por conta do cliente:
      - Deverá registar-se os documentos em conta de terceiros apropriada, tal como vem referido na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA
      - O montante facturado directamente da Companhia Aérea não deve integrar os rendimentos nem os gastos da agência de viagens, devendo ser registado em contas de terceiros



## Regime especial aplicável em sede de IVA

21

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Remuneração através de comissão
    - Caso a remuneração das agências de viagens seja considerada uma comissão, não estará a mesma sujeita ao regime do Decreto-Lei n.º 221/85, mas sim ao Código do IVA
      - 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



## Regime especial aplicável em sede de IVA

22

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Remuneração através de comissão
    - Deverá considerar-se integrados no regime do Decreto-Lei nº 221/85 todos os casos em que o pagamento do cliente excede a importância ilíquida constante de factura do fornecedor dos serviços



## Regime especial aplicável em sede de IVA

23

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Remuneração através de comissão
    - Poderá, em qualquer caso, dispensar-se a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 221/85, considerando que a agência actua em nome do cliente nos seguintes casos:
      - “a) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, cujo nome vem mencionado na mesma factura;*
      - b) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, estando o número dessa factura anotado na nota de venda ao balcão e o número dessa nota anotado na factura.”*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

24

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Relevância da natureza das operações em detrimento da qualidade do sujeito passivo
    - Despacho no Processo T120 2005407, de 10-11-06: *“é entendimento destes Serviços que o regime do Decreto-Lei n.º 221/85 é aplicável em todas as prestações de serviços efectuadas por outros operadores desde que verificadas as condições estabelecidas no art.º 1.º, dado que se dá relevância à natureza das prestações de serviços e não à entidade que presta tais serviços”.*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

25

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Relevância da natureza das operações em detrimento da qualidade do sujeito passivo
    - Assim, este regime pode ser aplicável por entidades que, apesar de não serem agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos, pratiquem as operações previstas no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, cumpridos os demais requisitos aí exigidos





## Regime especial aplicável em sede de IVA

26

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Operações realizadas por terceiros fora da UE
    - Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a terceiros forem efectuadas por estes fora da UE, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma actividade de intermediário (*cfr.* n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85)
      - Deste modo, a operação estará isenta de IVA, por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA



## Regime especial aplicável em sede de IVA

27

- Âmbito de aplicação do regime especial
  - Operações realizadas por terceiros fora da UE
    - Importa ainda referir que, nos termos do n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, se as operações forem efectuadas na UE e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da UE (faremos referência a este aspecto mais à frente)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

28

- Operações abrangidas
  - Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 221/85:
    - *“De acordo ainda com 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 efectuem, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços”*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

29

- Operações abrangidas
  - Pacote turístico:
    - Este conceito não vem referido, nem tão-pouco definido, no articulado do Decreto-Lei n.º 221/85, mas apenas no Ofício-Circulado n.º 92 936, de 8 de Maio de 1991
      - O ponto 2 do Ofício-Circulado n.º 92 336 é dedicado exactamente à definição de “pacote turístico”, o qual diz:

*“2.1 Está-se na presença de um «pacote turístico» sempre que uma agência de viagens actue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, situação em que o imposto (IVA) deverá ser calculado de acordo com o preceituado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 221/85.”*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

30

- Operações abrangidas
  - Pacote turístico:
    - Assim, os pacotes turísticos constituem, no fundo, o objecto do regime previsto no Decreto-Lei n.º 221/85



## Regime especial aplicável em sede de IVA

31

- Operações abrangidas

- Comissão a pagar ao revendedor

*“2.2 Sempre que uma agência de viagens e turismo organize um «pacote turístico» deverá considerar para o cálculo do custo do mesmo, para além das despesas relativas a transportes, alojamento e alimentação, entre outras, também a comissão com o respectivo imposto (IVA) que irá pagar ao revendedor.*

*Relativamente à comissão que o organizador do «pacote turístico» irá pagar ao revendedor, duas hipóteses se podem colocar:*

- É conhecida a comissão no momento do cálculo do custo do «pacote turístico».*
- Não é conhecida a comissão no momento do cálculo do custo do «pacote turístico».*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

32

- Operações abrangidas
  - Comissão a pagar ao revendedor

*No primeiro caso deverá fazer parte do custo do «pacote turístico», de acordo com o nº 1 do artigo 3º do Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de Julho.  
No segundo caso não deverá fazer parte do custo do «pacote turístico», na medida em que se desconhece o seu valor”.*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

33

- Operações abrangidas
  - Em suma, as operações de agências de viagens abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 221/85 poderão designar-se por “pacotes turísticos”, integrando o seu custo, designadamente, as seguintes despesas:
    - Transportes;
    - Alojamento;
    - Alimentação; e
    - Comissão com o respectivo imposto (IVA) a pagar ao revendedor, desde que a comissão seja conhecida no momento do cálculo do custo do pacote





## Regime especial aplicável em sede de IVA

34

- Operações abrangidas
  - Número/natureza de operações que devem integrar os serviços prestados para que possam ser considerados “pacotes turísticos”
    - Entendemos que uma viagem vendida isoladamente pode ser considerada um “pacote turístico”
    - Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 12 de Novembro de 1992 (Van Ginkel)
      - analisar extractos no manual
    - O que está em causa não é a quantidade de operações que o pacote inclui mas a sua natureza



## Regime especial aplicável em sede de IVA

35

- Operações abrangidas
  - Quando as prestações de serviços não são acompanhadas de prestações de viagem, designadamente em matéria de transporte e de alojamento, não se lhes deverá aplicar o regime previsto no Decreto-Lei n.º 221/85



## Regime especial aplicável em sede de IVA

36

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
  - Facto gerador: é o momento em que nasce a obrigação do imposto
  - Exigibilidade: é o momento em que o mesmo é devido
    - Estes momentos podem ou não coincidir



## Regime especial aplicável em sede de IVA

37

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
  - No caso das operações efectuadas por agências de viagens: o facto gerador ocorre no momento em que as prestações de serviços se consideram realizadas, isto é, no acto do pagamento integral da respectiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que ocorrer primeiro (*cfr.* artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 221/85)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

38

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
  - O início da viagem ocorre na altura em que é efectuada a primeira prestação de serviços ao cliente
  - Nos termos do artigo 8.º do CIVA , o imposto torna-se exigível no momento da emissão da factura, se decorrer até cinco dias úteis sobre o facto gerador ou, caso contrário, no final daquele prazo



## Regime especial aplicável em sede de IVA

39

- Adiantamentos

- Estão ou não sujeitos às regras do CIVA, concretamente no seu artigo 8.º?

- Entendemos que não serão de aplicar as regras do CIVA nesta matéria

- De acordo com o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 221/85, apenas se deve aplicar a disciplina do CIVA às prestações de serviços referidas naquele diploma, na medida em que não se revelar contrária à sua própria regulamentação
      - Parece-nos que, em matéria de exigibilidade, o Decreto-Lei n.º 221/85 estabelece um regime próprio, pelo que não se deverá recorrer ao CIVA



## Regime especial aplicável em sede de IVA

40

- Adiantamentos
  - Estão ou não sujeitos às regras do CIVA, concretamente no seu artigo 8.º?
  - Neste sentido veja-se o Despacho da DGCI (em anexo ao manual), nos termos do qual *“quanto aos adiantamentos que se destinem a remunerar serviços cuja tributação seja efectuada nos termos do Decreto-Lei n.º 221/85 (situação referida no ponto 9 desta informação), não são tributados, não tendo aplicação o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 8.º do CIVA”*.



## Regime especial aplicável em sede de IVA

41

- Valor tributável
  - Artigo 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 221/85: *“o valor tributável das prestações de serviços efectuadas 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 efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA”*





## Regime especial aplicável em sede de IVA

42

- Valor tributável
  - Trata-se do método da «base de base», pelo qual a tributação incide apenas sobre a margem bruta das agências de viagens
  - O imposto devido é calculado nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 221/85



## Regime especial aplicável em sede de IVA

43

- Valor tributável

- Exemplo:

- Uma determinada agência de viagens organizou uma viagem em Junho de 2010, ao Algarve, tendo nela participado 40 pessoas. O preço de venda da viagem (por pessoa) era de € 350. A referida agência incorreu nos custos que seguidamente se ilustram (em €, por pessoa, incluindo IVA):

| Natureza do serviço | Montante |
|---------------------|----------|
| Transporte          | 50       |
| Hotel               | 100      |
| Restauração         | 100      |
| Total               | 250      |



## Regime especial aplicável em sede de IVA

44

- Valor tributável

- Exemplo:

- A diferença entre o preço de venda e o custo incorrido corresponde à margem, a qual terá o IVA incluído
    - Assim, a margem (com IVA incluído) ascende ao montante dos rendimentos (vendas) deduzido dos gastos:

$$= 40 \times (\text{€ } 350 - \text{€ } 250) = \text{€ } 4\,000$$

A base tributável ascende a  $\text{€ } 4.000 / 1,23 = \text{€ } 3\,252$

O montante do IVA ascende a  $\text{€ } 747,96$ , que corresponde a  $\text{€ } 3\,252 \times 23\%$



## Regime especial aplicável em sede de IVA

45

- Valor tributável
  - 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)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

46

- Valor tributável

- Exemplo:

- Veja-se uma situação em que uma agência de viagens organiza um pacote turístico, sendo a receita obtida de € 100 000
    - O montante dos custos ascende a € 115 000. Assim, a margem é negativa em € 15 000, pelo que será transferida para o período seguinte



## Regime especial aplicável em sede de IVA

47

- Valor tributável
  - Caso as prestações de serviços sejam efectuadas 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



## Regime especial aplicável em sede de IVA

48

- Valor tributável
  - Aquela percentagem *“resulta de uma fracção que comporta no numerador o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros na Comunidade e para benefício directo do cliente, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, e no denominador o custo de todas as operações efectuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício directo do cliente, imposto incluído”*



## Regime especial aplicável em sede de IVA

49

- Valor tributável

- Exemplo:

- Uma determinada agência de viagens organizou uma viagem em Agosto de 2010 à Finlândia e Rússia. O preço de venda ao cliente é de € 1 500.
    - A referida agência incorreu nos custos que seguidamente se ilustram (em €, por pessoa) – incluindo IVA:

|            | Na UE | Fora da UE | Total |
|------------|-------|------------|-------|
| Transporte | 150   | 210        | 360   |
| Hotéis     | 190   | 240        | 430   |
| Total      | 340   | 450        | 790   |





## Regime especial aplicável em sede de IVA

50

- Valor tributável

- Exemplo:

- Assim, a receita a considerar para o cálculo do IVA devido (incluindo o próprio imposto) ascende a:

$$€ 340 / € 790 \times € 1\,500 = € 645,57$$

- A margem sujeita a IVA (incluindo o próprio imposto) ascende a:

$$= \text{Receita tributável} - \text{Despesas}$$

$$= € 645,57 - € 340 = € 305,57$$

- Base tributável =  $€ 305,57 / 1,23 = € 248$  (arredondado às unidades)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

51

- Valor tributável
  - Exemplo:
    - IVA = € 57,04
    - Refira-se que o valor tributável das operações realizadas fora da UE está isento de IVA (*cfr.* n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

52

- Alteração do valor tributável
  - Alteração dos custos facturados por terceiros (para valores superiores ou inferiores), apesar de o preço a cobrar ao cliente se manter constante:
    - Estabelece o n.º 4 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 221/85 que “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 efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos.”



## Regime especial aplicável em sede de IVA

53

- Alteração do valor tributável
  - Não se alterando o valor da contraprestação devida pelo cliente:
    - Se o custo facturado à agência por terceiros aumentar, o valor tributável reduz-se (na medida em que este é dado pela margem), reduzindo assim o IVA devido. Neste caso, o cliente não tem direito a qualquer reembolso de IVA
    - Se custo facturado à agência por terceiros for diminuído, o valor tributável aumentará, aumentando assim o IVA devido. Neste caso, a agência de viagens terá de suportar o incremento no imposto



## Regime especial aplicável em sede de IVA

54

- Alteração do valor tributável
  - Exemplo:
    - A agência de viagens Estrela, S.A. organizou uma viagem para Évora. O custo total (com IVA incluído) ascendeu a € 30 000  
O preço global pago pelos clientes foi de € 40 000
    - Logo, a margem (incluindo IVA) ascendeu a € 10 000. A base tributável ascende a € 8 130 (i.e., € 10.000/1,23)
    - O IVA a entregar ao Estado será de € 1 869,9 (i.e., € 8 130 x 23%)



## Regime especial aplicável em sede de IVA

55

- Alteração do valor tributável
  - Exemplo:
    - Suponhamos agora que os custos foram superiores aos previstos, totalizando € 32 000
    - Temos, então, uma nova margem apurada na operação de € 8.000. A base tributável será de € 6 504 (*i.e.*, € 8.000/1,23)  
Logo, o IVA ascende a € 1 495,92 (*i.e.*, € 6 504 x 23%)
    - Atendendo a que, como foi dito, o cliente não tem direito ao reembolso do IVA, acaba por ficar beneficiada a agência de viagens



## Regime especial aplicável em sede de IVA

56

- Alteração do valor tributável
  - Exemplo:
    - Caso os custos fossem reduzidos (em virtude, por exemplo, de um abatimento de um fornecedor) para € 25 000, a margem de lucro (incluindo o IVA) passaria a € 15 000. A base tributável seria agora de € 12 195. Nestes termos, o IVA passaria a € 2 804,85
    - Contrariamente ao que acontece no exemplo anterior, neste caso, será a agência de viagens que suportará a diferença relativa ao IVA, não sendo a mesma exigível ao cliente



## Regime especial aplicável em sede de IVA

57

- Alteração do valor tributável
  - Alteração do valor da contraprestação:
    - Segundo dispõe o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 221/85, se, efectuada a prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, for alterado o valor da contraprestação, haverá lugar à rectificação do imposto devido nos termos da alínea a) do artigo 6.º





## Regime especial aplicável em sede de IVA

58

- Alteração do valor tributável
  - Exemplo:
    - Uma determinada agência de viagens organizou uma viagem para o Algarve, tendo o preço cobrado ao cliente sido de € 500. Participaram na viagem 40 pessoas. O custo total (com IVA incluído) ascendeu a € 14 000
    - Logo, a margem (incluindo IVA) ascendeu a € 6 000. Deste modo, a base tributável será de € 4 878 ( $€ 6\,000 / 1,23$ ). O IVA devido será de € 1 121,94 (i.e.,  $€ 4\,878 \times 23\%$ )



## Regime especial aplicável em sede de IVA

59

- Alteração do valor tributável
  - Exemplo:
    - Suponhamos agora que a contraprestação do cliente foi reduzida em 5%, em resultado da redução dos custos associados
    - Assim, a margem (com IVA) passou a € 5 000
    - A margem (sem IVA) será de € 4 065 (*i.e.*, € 5 000/1,23) e o IVA a € 934,95
    - No caso em apreço, por ser a correcção de IVA a favor do sujeito passivo, será a mesma facultativa



## Regime especial aplicável em sede de IVA

60

- Dedução do IVA
  - “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” – artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85



## Regime especial aplicável em sede de IVA

61

- Dedução do IVA
  - IVA relativo à comissão paga a um revendedor de pacotes turísticos:
    - Devemos distinguir duas situações.
      - Por um lado, se as comissões fizerem parte do custo do pacote turístico (nos casos em que são conhecidas no momento do cálculo do custo), o IVA associado à comissão não é dedutível
      - Por outro lado, se as comissões não fizerem parte do custo do pacote turístico (nos casos em que não são conhecidas no momento do cálculo do custo), o IVA associado à comissão é dedutível
  - Veja-se o Ofício-Circulado n.º 92 936, no seu ponto 6



## Regime especial aplicável em sede de IVA

62

- Dedução do IVA
  - O IVA suportado com os demais inputs (*v.g.*, água, luz, equipamentos) é dedutível nos termos gerais previstos no Código do IVA



## Regime especial aplicável em sede de IVA

63

- Obrigações específicas de facturação
  - Obrigatoriedade de emissão de factura na prestação de serviços, cumprindo as formalidades previstas no artigo 36.º do CIVA
  - Especificidades:
    - De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85, as facturas emitidas pelos sujeitos passivos podem não discriminar o IVA



## Regime especial aplicável em sede de IVA

64

- Obrigação de escrituração
  - *“As operações efectuadas 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” - artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 221/85*
    - Fica por esclarecer em que consiste o “registo especial” a que se refere o mencionado artigo...



## Regime especial aplicável em sede de IVA

65

- Obrigação de escrituração
  - De acordo com o artigo 10.º do referido Decreto-Lei, *“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”*.
    - Não tendo, até à data, sido publicado qualquer despacho sobre a matéria, deverá entender-se que as regras de escrituração das operações são idênticas às de qualquer outro sujeito passivo





# **Contabilização das operações das agências de viagens**

**Reconhecimento e mensuração do rédito**



## Contabilização das operações das agências de viagens

67

- Aspectos introdutórios
  - Enquadramento para as entidades que apliquem o SNC
  - Enquadramento para as entidades que apliquem as NCRF-PE
  - Enquadramento para as microentidades



## Contabilização das operações das agências de viagens

68

- Reconhecimento do rédito
  - Duas vertentes de destaque: reconhecimento e o momento
  - Legislação aplicável: NCRF 20 – *Rédito* e a NIC 18 – *Rédito*



- Reconhecimento do rédito
  - Conceito de prestação de serviço



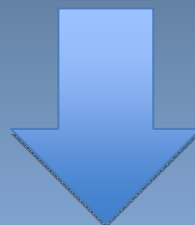
*“A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. Alguns contratos para a prestação de serviços estão directamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestão de projectos e de arquitectura. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na NCRF 19 - Contratos de Construção.”*



## Contabilização das operações das agências de viagens

70

- Reconhecimento do rédito
  - Conceito de rédito



*“Influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.”*



## Contabilização das operações das agências de viagens

71

- Reconhecimento do rédito
  - Mensuração de rédito apenas deve incluir os fluxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade por própria conta (ou seja, aqueles que correspondem à sua remuneração).
    - São de excluir os impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado que não constituam benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultem em aumentos de capital próprio.



## Contabilização das operações das agências de viagens

72

- Reconhecimento do rédito
  - O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber (geralmente determinada por acordo entre a agência e o cliente do serviço), tendo em consideração quaisquer descontos comerciais concedidos.



## Contabilização das operações das agências de viagens

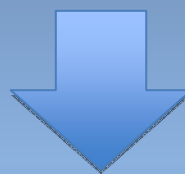
73

- Reconhecimento do rédito
  - Distinção entre rédito pelo valor bruto ou rédito pelo valor líquido
    - **Rédito pelo valor bruto:** quando a agência factura integralmente os serviços ao cliente e que assume a posição de parte interventiva na operação (genericamente, quando assume os riscos e os benefícios associados ao serviço).
    - **Rédito pelo valor líquido:** caso em que a agência apenas factura o valor da sua comissão e assume a posição de mero intermediário.





- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - A agência é a principal obrigada perante os clientes



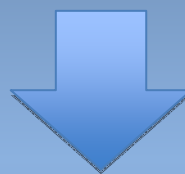
Este critério é extremamente relevante e aplica-se quando a agência é a principal responsável por garantir a prestação do serviço ao cliente de acordo com os termos contratos (condições de estadia, horários, marcações).



## Contabilização das operações das agências de viagens

75

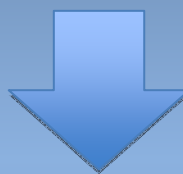
- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - Risco de aquisição do serviço



Este indício refere-se ao facto de a agência adquirir um determinado serviço em nome próprio e assumir o risco de não angariar clientes.



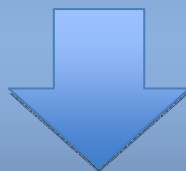
- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - Grau de liberdade na definição do preço



Este indício pretende reflectir a capacidade da agência para fazer variar o preço dos serviços cobrados ao cliente, o que será representativo do risco que assume na operação (reforça a ideia de que assume um papel de parte interveniente na operação e não de mero intermediário).



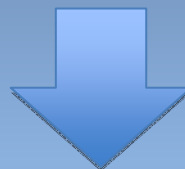
- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - A agência tem liberdade para escolher os fornecedores dos serviços e está envolvida na configuração dos mesmos



De acordo com este aspecto, a agência tem poder discriminatório na escolha dos fornecedores para a encomenda do serviço solicitado.



- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - A agência assume o risco de crédito



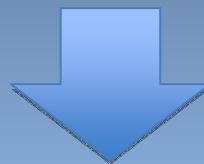
Como risco de crédito deverá ser entendido o risco de não cobrar o valor das facturas emitidas ao cliente, não obstante ter de proceder ao pagamento das facturas dos fornecedores dos serviços.



## Contabilização das operações das agências de viagens

79

- Reconhecimento do rédito
  - Ponderação dos indícios deverá permitir, para cada serviço, aferir se



**A agência participa, em relação a cada operação, como um mero intermediário ou como uma parte activa na operação.**



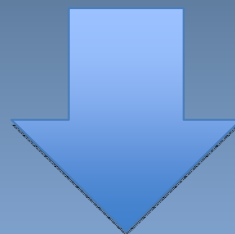
## Contabilização das operações das agências de viagens

80

- Reconhecimento do rédito
  - Indícios para a distinção entre rédito bruto ou rédito líquido
    - Ver casos práticos no manual



- Reconhecimento do rédito
  - Momento do reconhecimento do rédito



O rédito deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço quando o desfecho da transacção possa ser fiavelmente estimado



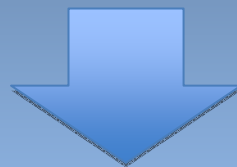


- Reconhecimento do rédito
  - Momento do reconhecimento do rédito
    - A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
    - Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade
    - A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
    - Os gastos incorridos com a transacção e os gastos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.



- Reconhecimento do rédito
  - Momento do reconhecimento do rédito

Como regra geral, poderá ser definido que



- Sempre que o rédito seja reconhecido pelo valor bruto, deve o mesmo ser reconhecido à medida da realização do serviço (v.g., viagem, estadia);
- Caso o rédito seja reconhecido pelo valor líquido (comissão), o mesmo deve ser reconhecido aquando do pagamento ou da reserva (se anterior).



## Contabilização das operações das agências de viagens

84

- Reconhecimento do rédito
  - Divulgações contabilísticas exigidas
    - As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços
    - A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de prestação de serviços.



# **Contabilização das operações das agências de viagens**

**Proposta de desdobramento de contas**



## Contabilização das operações das agências de viagens

86

- Contas de rédito

- #7211 – Serviços (rédito bruto) – regime margem

- #72111 – Mercado nacional

- #72112 – Mercado comunitário

- #72113 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta própria, por mercado, sempre que o rédito seja registado pelo valor bruto e sempre que aplicável o regime da margem (para efeitos de IVA).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

87

- Contas de crédito

- #7212 – Serviços (crédito líquido) – regime margem

- #72121 – Mercado nacional

- #72122 – Mercado comunitário

- #72123 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta própria, por mercado, sempre que o crédito seja registado pelo valor líquido (comissão) e sempre que aplicável o regime da margem (para efeitos de IVA).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

88

- Contas de rédito

- #7213 – Serviços (rédito bruto) – regime geral

- #72131 – Mercado nacional

- #72132 – Mercado comunitário

- #72133 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta própria, por mercado, sempre que o rédito seja registado pelo valor bruto e quando seja aplicável o regime geral do IVA.*



## Contabilização das operações das agências de viagens

89

- Contas de rédito

- #7214 – Serviços (rédito líquido) – regime geral

- #72141 – Mercado nacional

- #72142 – Mercado comunitário

- #72143 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta própria, por mercado, sempre que o rédito seja registado pelo valor líquido (comissão) e quando seja aplicável o regime geral do IVA.*





## Contabilização das operações das agências de viagens

90

- Contas de rédito

#7215 – Serviços (rédito líquido) – por conta cliente

#72151 – Mercado nacional

#72152 – Mercado comunitário

#72153 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta do cliente, por mercado, sempre que o rédito seja registado pelo valor líquido (comissão) e quando seja aplicável o regime geral do IVA.*



## Contabilização das operações das agências de viagens

91

- Contas de gastos

- #6211 – Subcontratos – Regime margem

- #62111 – Mercado nacional

- #62112 – Mercado comunitário

- #62113 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações por conta própria, por mercado, nas aquisições de serviços aos fornecedores, sempre que aplicável o regime da margem do IVA (valor com IVA incluído) e o rédito seja reconhecido pelo valor bruto.*



## Contabilização das operações das agências de viagens

92

- Contas de gastos

- #6212 – Subcontratos – Regime geral

- #62121 – Mercado nacional

- #62122 – Mercado comunitário

- #62123 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas aquisições, por mercado, de serviços aos fornecedores, sempre que aplicável o regime geral do IVA (valor com IVA excluído) e o rédito seja reconhecido pelo valor bruto.*



## Contabilização das operações das agências de viagens

93

- Contas de terceiros

- #2111 – Clientes c/c – regime margem

- #21111 – Mercado nacional

- #21112 – Mercado comunitário

- #21113 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações activas, por mercado, pelas dívidas de clientes, sempre que aplicável o regime da margem do IVA (valor com IVA incluído calculado nos termos do regime da margem).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

94

- Contas de terceiros

- #2112 – Clientes c/c – regime geral do IVA

- #21121 – Mercado nacional

- #21122 – Mercado comunitário

- #21123 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações activas, por mercado, pelas dívidas de clientes, sempre que aplicável o regime geral do IVA (valor com IVA incluído).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

95

- Contas de terceiros

- #2113 – Clientes c/c – operações por conta do cliente

- #21131 – Mercado nacional

- #21132 – Mercado comunitário

- #21133 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações activas, por mercado, que sejam efectuadas por conta dos clientes, sempre que aplicável o regime geral do IVA (“redébito” do valor facturado pelos fornecedores).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

96

- Contas de terceiros

- #2211 – Fornecedores c/c – regime geral

- #22111 – Mercado nacional

- #22112 – Mercado comunitário

- #22113 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações passivas, por mercado, pelas dívidas a fornecedores, sempre que aplicável o regime geral do IVA (valor com IVA incluído).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

97

- Contas de terceiros

- #2212 – Fornecedores c/c – regime da margem

- #22121 – Mercado nacional

- #22122 – Mercado comunitário

- #22123 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações passivas, por mercado, pelas dívidas a fornecedores, sempre que aplicável o regime da margem do IVA (valor com IVA incluído).*





## Contabilização das operações das agências de viagens

98

- Contas de terceiros

- #2213 – Fornecedores c/c – operações por conta do cliente

- #22131 – Mercado nacional

- #22132 – Mercado comunitário

- #22133 – Países terceiros

*Estas contas deverão ser movimentadas nas operações activas efectuadas por conta do cliente, sempre que aplicável o regime geral do IVA (“redébito” do valor facturado pelos fornecedores).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

99

- Contas de IVA

#2431 – IVA suportado

*Esta conta é movimentada pelo IVA suportado pelas operações passivas, sempre que aplicável o regime geral do IVA ou do IVA suportado em outros inputs que não os decorrentes do cálculo da margem.*



# Contabilização das operações das agências de viagens

10  
0

- Contas de IVA

- #2433 – IVA liquidado

- #24331 – Regime geral

- #24332 – Regime margem

*Estas contas são movimentadas pelo IVA devido pela operação (nos termos do regime geral ou do regime da margem, respectivamente).*



## Contabilização das operações das agências de viagens

10

1

- Contas de IVA

- #2435 – IVA apuramento

- #24351 – Regime geral

- #24352 – Regime margem

*Estas contas são movimentadas pelo apuramento do IVA periódico (nos termos do regime geral ou do regime da margem, respectivamente). Recorde-se que no regime da margem apenas será dedutível o valor de IVA suportados em outros inputs que não os decorrentes do cálculo da margem.*



- Contas de IVA

- #2436 – IVA a pagar

- #24361 – Regime geral

- #24362 – Regime margem

*Estas contas são movimentadas por contrapartida da conta IVA apuramento (nos termos do regime geral ou do regime da margem, respectivamente).*



- Contas de IVA

#2437 – IVA a recuperar

*Esta conta é movimentada por contrapartida da conta IVA apuramento (no caso da aplicação do regime da margem, apenas se aplica sempre que o valor do IVA dedutível de outros inputs seja superior ao valor do liquidado nos termos do regime da margem).*



# **Contabilização das operações das agências de viagens**

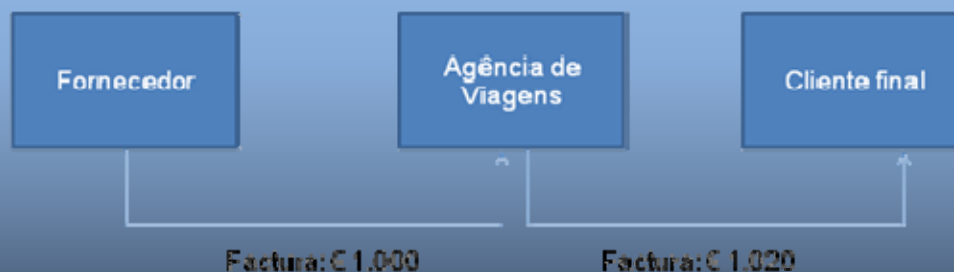
**Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria**



## Contabilização das operações das agências de viagens

105

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - As facturas emitidas pelos fornecedores são emitidas em nome da agência e esta emite uma factura ao cliente pelo valor total dos serviços contratados:







## Contabilização das operações das agências de viagens

106

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - O reconhecimento do rédito estará dependente do cumprimento de determinadas condições, em função das quais será determinado o registo pelo rédito bruto ou líquido (comissão).



## Contabilização das operações das agências de viagens

107

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria com registo do rédito pelo valor bruto (regime da margem)
    - As facturas recebidas dos fornecedores dos serviços são registadas como gastos do exercício.
    - O valor da prestação de serviços efectuada pela agência deverá ser registado pelo valor bruto.
    - O IVA deverá ser calculado nos termos do regime da margem.



## Contabilização das operações das agências de viagens

108

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria com registo do rédito pelo valor bruto (regime da margem)
    - Análise caso prático



## Contabilização das operações das agências de viagens

109

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria com registo do rédito pelo valor líquido (regime da margem)
    - As facturas recebidas dos fornecedores dos serviços são registadas em contas de terceiros.
    - O valor da prestação de serviços efectuada pela agência deverá ser registado pelo valor da comissão.
    - O IVA deverá ser calculado nos termos do regime da margem.



## Contabilização das operações das agências de viagens

110

- Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria
  - Contabilização de operações referentes a actuação por conta própria com registo do rédito pelo valor líquido (regime da margem)
    - Análise caso prático



# **Contabilização das operações das agências de viagens**

Contabilização de operações referentes a  
actuação por conta de outrem



## Contabilização das operações das agências de viagens

112

- Contabilização de operações referentes a actuação em nome e por conta de outrem
  - Neste caso, o reconhecimento do rédito deverá ser registado pelo seu valor líquido (comissão), uma vez que se torna evidente que a agência actua como uma mera intermediária:





## Contabilização das operações das agências de viagens

113

- Contabilização de operações referentes a actuação em nome e por conta de outrem
  - Análise do caso prático





# **Contabilização das operações das agências de viagens**

**Apuramento do IVA no regime da margem**



## Contabilização das operações das agências de viagens

115

- Apuramento do IVA no regime da margem
  - A contabilização das operações deverá permitir aferir o valor do IVA apurado com base naquele regime, bem como o reporte do valor de eventuais créditos de imposto a repercutir para períodos seguintes.

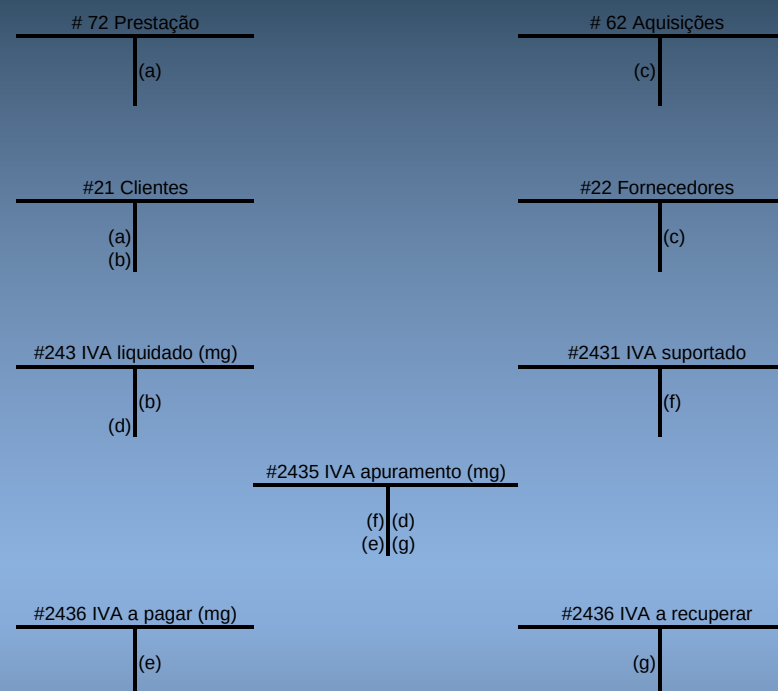


## Contabilização das operações das agências de viagens

116

- Apuramento do IVA no regime da margem

Esquema simplificado de movimentação das contas do IVA (regime da margem)



Legenda:

- (a) Valor da prestação de serviços (excluindo IVA)
- (b) Valor do IVA liquidado sobre a margem
- (c) Valor de aquisição dos inputs (com IVA)
- (d) Valor IVA liquidado pelo regime margem
- (e) Valor IVA a pagar
- (f) Valor do IVA suportado em outros inputs (que não os do regime da margem)
- (g) Valor do IVA a recuperar



## Contabilização das operações das agências de viagens

117

- Apuramento do IVA no regime da margem
  - Análise caso prático



## **Outros aspectos fiscais**



## Outros aspectos fiscais

119

- Em sede de outros impostos não existem regimes específicos aplicáveis às agências de viagens
- O registo contabilístico poderá ter impacto ao nível do PEC, por força do impacto do mesmo ao nível do volume de negócios (contas #71 e #72)
- Sem impacto ao nível da colecta do IRC, da Derrama Municipal e da Derrama Estadual



## Outros aspectos fiscais

120

- Nos termos do artigo 106º do CIRCI, o cálculo do PEC está indexado ao volume de negócios



$$€ 1.000 < € 1.000 + [(\text{€ VN} \times 1\% \square \text{€ 1.000}) \times 20\%] < € 70.000$$

(ignorando o efeito dos pagamentos por conta de IRC do período anterior)

- Desta forma, a questão do reconhecimento do rédito pelo valor bruto da factura ou pelo valor da comissão assume especial relevância



## Outros aspectos fiscais

121

- No entanto, tal facto não quer dizer que haja uma alternativa de registo. As operações devem ser registadas de acordo com a sua substância e atendendo aos indícios de reconhecimento referidos
  - Análise do caso prático



