

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
Artigo: art 18.º n.º 3 al. a)
Assunto: Taxas - Passeio turístico de barco e de jipe, incluindo refeição ligeira fornecida por terceiros
Processo: nº **13464**, por despacho de 2018-05-03, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - Do Pedido

1. O sujeito passivo Operador Turístico, Lda., com sede nos Açores, enquadrado, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo normal, com periodicidade trimestral, por realizar operações que conferem direito à dedução, veio requerer o enquadramento das seguintes operações:

a. O Requerente procede à recolha de clientes no hotel para realização de um pacote turístico que inclui um passeio marítimo em barco próprio junto à costa ou em alto mar, o passeio inclui uma refeição ligeira fornecida por terceiros, neste passeio podem ou não ocorrer avistamentos de cetáceos. Em sede de IVA, pretende esclarecer se pode optar pelo regime das agências de viagens e liquidar o IVA pela margem, e se este serviços pode ser considerado um pacote turístico.

b. O Requerente realiza passeios de jipe (em viatura da empresa com condutor que serve de guia), durante os quais são servidas refeições ligeiras por terceiros, está, ainda, incluída uma visita a um jardim botânico ou a outros centros de interpretação. O Requerente pretende esclarecer se o que está em causa é um serviço de agência de viagem cujo IVA é liquidado pela margem ou se está em causa um serviço de animação turística enquadrado no regime normal do IVA sujeito à taxa normal de imposto.

c. O Requerente solicita que se esclareça se o conceito de pacote turístico implica a aquisição de serviços a terceiros. Isto é, uma vez que a empresa possui barcos e viaturas próprias e recorre a terceiros apenas para o serviço de refeições, se pode considerar como sendo um serviço de agência de viagem e liquidar o IVA pela margem.

d. Finalmente, um passeio num barco da empresa em que a bordo do barco vai um skipper e um marinheiro para passeio em alto mar, pode ser considerado um transporte de passageiros e a liquidação de IVA ocorrer à taxa reduzida.

II - Enquadramento

2. Nos termos do artigo 4.º n.º 1 CIVA "(s)ão consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

3. O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem um

caráter residual, abrangendo todas as operações decorrentes de uma atividade económica que não sejam excluídas por definição.

4. Tendo presente o referido conceito de prestação de serviços, as diferentes atividades enunciadas pelo Requerente e cujo enquadramento é solicitado, configuram prestações de serviços, nos termos do artigo 4.º n.º 1 do Código do IVA.

5. Sendo tais atividades qualificadas como prestações de serviços, são, nos termos conjugados dos artigos 4.º n.º 1 e 1.º n.º 1 alínea a) do CIVA, operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

II.1 - Âmbito de aplicação do Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho

6. Começamos por esclarecer o âmbito de aplicação do disposto no Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro, o qual estabelece as normas de determinação do imposto sobre o valor acrescentado por que se regem as agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos, caso se verifiquem os pressupostos de aplicação desse diploma.

7. O diploma referido no ponto anterior aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos quando estes atuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a sua realização, a transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuados por terceiros, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA (tal decorre do artigo 1.º do citado diploma).

8. Assim, nas situações em que o Requerente atua perante os seus clientes em nome próprio, mas recorre, para a realização da sua prestação de serviços, a bens ou serviços fornecidos por terceiros deve aplicar o regime previsto no Decreto-lei n.º 221/85 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro.

9. Estão aqui em causa, por exemplo, as operações nas quais o sujeito passivo forma um pacote (pacote turístico) com determinados bens ou serviços e o apresenta como uma prestação única aos seus clientes.

10. Contudo, este diploma não tem aplicação, nas situações em que o Requerente apresenta aos seus clientes um pacote turístico para o qual recorre, para o compor, simultaneamente a serviços próprios e serviços de terceiros.

11. Nas situações em que há lugar à aplicação do regime por que se regem as agências de viagem e os operadores turísticos, o valor tributável das prestações de serviços efetuadas é calculado nos termos do artigo 3.º desse regime e, nos termos do artigo 4.º do mesmo regime, o IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços adquiridas para a realização daquelas prestações de serviços não é dedutível.

12. As operações submetidas ao regime em referência consideram-se localizadas e são tributadas no local onde a agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenha a sede ou o estabelecimento estável, de acordo com o artigo 1.º n.º 2 do Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei 206/96 de 26 de outubro. No caso concreto, tendo o sujeito passivo a sua sede na Região Autónoma dos Açores, as operações por

si efetuadas ao abrigo deste regime consideram-se localizadas e são tributadas nessa Região Autónoma.

II.2 - Âmbito de aplicação da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA

13. A verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) estabelece que está sujeito à taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, o transporte de passageiros, incluindo o aluguer de veículos com condutor. Estando compreendido na verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.

14. Esta verba contempla unicamente o transporte de passageiros. Assim, os serviços de transporte que tiverem subjacentes outros serviços que não o suplemento do preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, não têm cabimento na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA.

15. Exclui-se, pois, do âmbito de aplicação desta verba todas as prestações de serviços complexas em que o serviço de transporte seja apenas um dos elementos necessários à prossecução da finalidade dessa prestação de serviços, mas não o elemento que a caracteriza.

16. Por exemplo, nos denominados "passeios turísticos", ainda que esteja englobado também o transporte dos participantes, na verdade o serviço prestado não é o de transporte de passageiros propriamente dito, mas sim um conjunto de serviços, por exemplo, refeições, visitas a parques ou museus, guia, etc., que não são valorizados individualmente pelo destinatário. A este são-lhe apresentados os passeios previamente organizados, e o que adquire não é cada um dos serviços, mas um pacote que lhe confere as características de atividade turística.

II.3 Localização das prestações de serviços para efeitos de determinação da taxa de imposto a aplicar

17. Uma vez que o Requerente é um sujeito passivo estabelecido na Região Autónoma dos Açores, importa lembrar que o artigo 18.º n.º 3 alínea a) do Código do IVA, na redação dada pela Lei n.º 63-A/2015, de 30 de junho, estabelece que as taxas de imposto a aplicar às operações que se considerem efetuadas, nos termos da legislação especial, na Região Autónoma dos Açores são de 4%, 9% e 18%, correspondendo, respetivamente, à taxa reduzida, intermédia e normal.

18. A legislação especial a que se refere o artigo 18.º n.º 3 do Código do IVA é o Decreto-lei n.º 347/85, de 23/08, o qual determina, no seu artigo 1.º n.º 3, que as operações tributáveis se consideram localizadas no continente, na Região Autónoma dos Açores ou na Região Autónoma da Madeira, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do IVA com as necessárias adaptações.

19. Assim, para determinar se a taxa de imposto a aplicar aos serviços prestados é a que vigora na Região Autónoma dos Açores ou no continente, torna-se essencial atender aos critérios de localização das prestações de serviços previstos no art.º 6.º n.º 6 e seguintes do CIVA.

20. Nos termos do art.º 6.º n.º 6 alínea a) do CIVA, as prestações de serviços cujo destinatário seja um sujeito passivo consideram-se localizadas no local onde o adquirente tem a sede, o estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.

21. Por outro lado, resulta do artigo 6.º n.º 6 alínea b) do CIVA que os serviços prestados a uma pessoa que não seja um sujeito passivo se consideram localizados no local onde o prestador tenha a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.

22. Relativamente à atividade que se traduza no transporte de passageiros, os números 7 alínea b) e 8 alínea b) ambos do artigo 6.º do Código do IVA, prevêem uma exceção às regras gerais de localização das prestações de serviços, segundo a qual, em resumo, independentemente da qualidade do adquirente dos serviços, o transporte de passageiros se considera localizado em território nacional, pela distância aqui percorrida.

23. Resulta, portanto, da conjugação do artigo 6.º n.º 7 alínea b) e n.º 8 alínea b) do Código do IVA com o artigo 1.º n.s 3 e 4 do Decreto-lei n.º 347/85 de 23 de agosto, e com as necessárias adaptações, que o transporte de passageiros, independentemente da qualidade do adquirente dos serviços, se considera localizado no continente, pela distância percorrida no continente, ou na Região Autónoma dos Açores, pela distância percorrida nessa Região Autónoma.

III - Conclusão

24. Considerando o enquadramento genérico efetuado na Secção anterior, cabe concluir do seguinte modo:

a. A situação descrita na alínea a) da exposição em análise, traduz-se num passeio turístico de barco organizado pelo Requerente, para a realização do qual este recorre a meios próprios e a serviços fornecidos por terceiros (refeições a bordo do barco). Esta operação não tem enquadramento no diploma pelo qual se regem as agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos (Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro), sendo abrangida pelo regime geral do IVA, e tributada à taxa normal de imposto.

b. Na situação descrita na alínea b) da exposição do Requerente, este refere que realiza passeios de jipe (em viatura da empresa com condutor que serve de guia), durante os quais são servidas refeições ligeiras fornecidas por terceiros, está, ainda, incluída uma visita a um jardim botânico ou a outros centros de interpretação. Tal como na situação descrita no ponto anterior esta operação está sujeita às regras gerais do IVA, sendo tributada à taxa normal de imposto.

c. O conceito de pacote turístico para efeitos de aplicação do regime das agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos, previsto no Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro, pressupõe que o pacote apresentado aos clientes seja constituído integralmente por bens e serviços fornecidos por terceiros. As situações em que o Requerente recorre a bens e serviços próprios e a bens e serviços fornecidos por terceiros estão sujeitos às regras gerais do

IVA.

d. A última questão apresentada prende-se com os passeios em barcos da empresa, nos quais a bordo do barco vai um skipper e um marinheiro para o passeio em alto mar. Estando em causa um passeio de barco, conforme o Requerente o qualifica, a taxa de imposto é aplicável a taxa normal de IVA.