

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Intermediação atividades animação turística
- Processo: 24918, com despacho de 2024-01-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. O Requerente está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2020.10.07, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Organização de Atividades de Animação Turística" - CAE 93293, e, a título secundário, a atividade de "Atividades das Artes do Espetáculo" - CAE 90010, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. O seu negócio consiste num agregador de oferta turística na região do Douro, cuja base de trabalho é um site online. São perto de 100 experiências diferentes, desde passeios de barco, tours de um dia, passeios a cavalo, etc.
 3. A dificuldade tem-se prendido com a questão da faturação. O Requerente ganha uma comissão sobre aquilo que vende, sendo que nenhuma das experiências (a plataforma não contempla dormidas, e é direcionada especificamente para a Região do Douro e Norte de Portugal) que vende é executada por si. Agrega oferta de parceiros/terceiros e por cada venda cabe-lhe uma comissão.
 4. Refere que poderia, hipoteticamente, nem estar registado no Turismo de Portugal e estar coletado como comissionista, uma vez que não executa por si próprio nenhuma das experiências, apenas intermedeia e vende experiências ao cliente final.
 5. Registou-se em sede de IVA por uma questão de credibilidade perante os clientes, para ter seguros redundantes, uma vez que todos os parceiros têm os respetivos seguros, e porque para vender animação turística o Turismo de Portugal obriga a estar registado no RNAAT.
 6. Refere, ainda, que vende/intermedeia serviços que são a 6%, a 13% e a 23%. Em relação à taxa normal, o parceiro fatura a 23% e o Requerente fatura à mesma taxa ao cliente final. Segundo informação que obteve no Turismo de Portugal, pode também faturar a 6%, quando se trate de transportes, quer seja por terra ou por água, desde que se trate de transporte para deslocação no âmbito de uma experiência.
 7. O Requerente também vende/intermedeia experiências na plataforma relacionadas com restauração, nomeadamente almoços com menu pré-definido em Quintas, ou piqueniques. Como em todas as outras, limita-se a intermediar, não tendo qualquer intervenção física no local. A percentagem que lhe cabe com a maioria dos parceiros é de 10%. A título de exemplo, se vender uma refeição a 40, a comissão é de 4. Se pagar à Quinta a fatura com IVA a 13%, e faturar ao cliente final a 23%, a margem anula-se por completo, arriscando-se até a perder dinheiro.
 8. Tendo uma margem extremamente curta, qualquer venda que faça a uma taxa de IVA acima daquela a que adquire o serviço, não está a ganhar, mas sim a perder

dinheiro. Daí considerar que faria sentido faturar ao cliente final à taxa que o parceiro lhe fatura a si. O que vende é o produto tal e qual é vendido pelo parceiro sem qualquer transformação, apenas intermedeia.

9. No Serviço Local de Finanças de [...] foram abordadas duas questões:

- Ser aplicado o regime de margem como as Agências de Viagens;
- Incluir um CAE de restauração e faturar as refeições a 13%.

10. Uma solução poderia ser faturar apenas a comissão aos parceiros, e seriam estes a faturar ao cliente final, não tendo alternativa neste momento, já o tem feito sempre que é possível, mas isto cria um grande constrangimento.

11. Se, hipoteticamente, o cliente pede uma aula de surf de manhã, um almoço numa Quinta e um passeio num veículo 4x4 à tarde, teria de apresentar 3 faturas diferentes ao cliente, uma de cada parceiro, e pedir-lhe para pagar a 3 IBANs diferentes.

12. Como o Requerente vende e trata de tudo até o cliente chegar ao destino, este só tem de chegar e usufruir da experiência, daí fazer todo o sentido emitir uma única fatura do total e este paga uma só vez e a um único IBAN. Posteriormente, seria o Requerente a pagar os diferentes serviços aos diferentes parceiros.

13. Relativamente à questão da Segurança Social, sendo o Requerente um agregador de oferta de experiências, como referido, por cada venda que faça a um cliente final, cabe uma comissão que vai de 10% a 20%, dependendo do acordo conseguido com o parceiro a quem as contrata.

14. As contribuições estão a ser calculadas no regime de prestação de serviços - regime trimestral - e assumem que se faturar 1.000, o total é para si (ou pelo menos 700 correspondentes aos 70% da base de incidência). Infelizmente, isto é incomportável, considerando que deveria ser taxado no máximo por 200, que é o valor com que fica na melhor das hipóteses - 20%. Mesmo esta taxa é alta, uma vez que nem sempre a comissão chega a esta percentagem e não é tudo lucro, naturalmente, há despesas associadas, mas seria uma taxa aceitável para o caso.

15. Tem conhecimento de que há outras opções em termos de tributação que não o regime trimestral, mas obrigam a um esforço mínimo mensal demasiado elevado nesta fase, visto ser um projeto recente e não ter para já capacidade para suportar os valores mínimos que essas mesmas alternativas acarretam.

16. O regime trimestral é aquele que em tese mais se ajustaria ao seu caso concreto neste momento, e optar por ele é um direito, mas tendo em conta esta limitação/problema, que obriga a pagar as contribuições tendo por base exclusivamente aquilo que fatura, mas não leva em linha de consideração aquilo que gasta em cada fatura que emite (os tais 80% a 90% daquilo que fatura).

17. Nestes termos, solicita o Requerente se a possibilidade de alterar e/ou acrescentar um CAE para que pelo menos possa ser enquadrado no regime de venda de bens e/ou atividades hoteleiras e similares (base de incidência de 20%), ou se existe uma outra solução/opção.

18. Insiste que não está a transformar nada, mas apenas a vender um serviço/produto "acabado" prestado por terceiros. Está apenas a intermediar, como já foi amplamente explicado neste pedido de informação.

19. Como nota final, o Requerente refere que está registado por um outro CAE - 90010 -

Atividades das Artes do Espetáculo. Neste caso, quando fatura um serviço nesta área, está ciente de que a base de incidência associada à prestação de serviços é adequada, o grande problema está na atividade da Animação Turística pelos motivos supra expostos.

Ponto prévio:

20. Para efeitos deste pedido de informação vinculativo proceder-se-á, unicamente, face às regras vertidas no artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), ao enquadramento da operação descrita de intermediação de atividades de animação turística.

Enquadramento em sede de IVA:

21. Refere o Requerente que vende/intermedeia experiências, usando uma plataforma digital, cobrando uma comissão que vai de 10% a 20%, dependendo do acordo conseguido com o parceiro a quem as contrata. Não obstante, refere, igualmente, que fatura a experiência, em nome próprio, ao cliente final.

22. Em primeiro lugar, relativamente à comissão de 10% a 20% que a Requerente cobra aos parceiros, diga-se que, nos termos no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, estamos perante uma prestação de serviços a título oneroso, tributada à taxa normal de 23%, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

23. Conforme refere o Requerente, este atua perante o cliente final em nome próprio, mas por conta de outrem, nomeadamente por conta do parceiro a quem o Requerente diz adquirir a experiência em causa.

24. Quando um sujeito passivo, agindo em nome próprio, mas por conta de outrem, é intermediário numa prestação de serviços, considera-se que, em conformidade com o artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), recebeu e prestou pessoalmente os serviços em questão.

25. A referida norma está transposta na legislação nacional no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA que dispõe que "Quando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço".

26. Ou seja, esta disposição cria a ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas efetuadas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente.

27. Deste modo, nos casos em que a norma referida seja aplicável, o Requerente será sucessivamente adquirente e prestador do serviço, pelo que ao faturar ao cliente final deve aplicar a taxa de IVA correspondente ao serviço em causa.

28. No entanto, verifica-se que o Requerente presta serviços integrados aos seus clientes, ou seja, num único serviço integra prestações de vários fornecedores, por um preço único.

29. Aliás, o Requerente refere "Eu vendo e trato de tudo até o cliente chegar ao destino, este só tem de chegar e usufruir da experiência".

30. Uma única prestação que engloba diversos serviços de terceiros, efetuada por um preço único, em que a intervenção do Requerente excede a mera intermediação, não pode ser considerada para efeitos do n.º 4 do artigo 4.º do CIVA.

31. Deste modo, quando o Requerente emite uma fatura ao cliente final por uma prestação de serviços complexa (engloba prestações de vários fornecedores), por um preço único, deve liquidar imposto à taxa normal, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

32. Relativamente à questão do regime da margem das agências de viagem, abordada pelo Requerente, diga-se o seguinte:

33. O regime as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos aprovado pelo Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho, é aplicável em todas as prestações de serviços efetuadas nas condições estabelecidas no artigo 1.º, independentemente do tipo de prestador dos serviços, uma vez que releva a natureza das prestações de serviços e não a entidade que presta tais serviços.

34. O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei, é de aplicar quando o operador económico realize operações, relativamente às quais se verifique, cumulativamente, que:

- Atua em nome próprio perante o cliente;
- Recorre, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestação de serviços efetuadas por terceiros;
- Tenha no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

35. Para efeitos de enquadramento das operações no regime particular do Decreto-Lei n.º 221/85, tem sido entendimento destes Serviços, vertido no ofício-circulado n.º 92336/1991, de 8 de maio, da então Direção de Serviços de Conceção e Administração do IVA, que aqueles operadores atuam em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência/organizador que fatura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros faturam os serviços intermediados.

36. Não obstante, uma prestação de serviços não é automaticamente enquadrável no regime especial aplicável às agências de viagens apenas porque esse mesmo serviço é prestado por uma agência ou um operador turístico. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) é claro no sentido de que uma operação só se enquadra no regime da margem se estiver relacionada com determinado tipo de serviços, nomeadamente, uma viagem.

37. Nesse sentido, atente-se no seguinte excerto do acórdão Minerva (proc. n.º C-31/10): "A este respeito, resulta da jurisprudência que esta actividade se caracteriza pelo facto de, a maior parte das vezes, ser composta por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável. A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à base tributável e à dedução do imposto a montante conduziria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, a dificuldades práticas para estas empresas que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade (v. acórdãos, já referidos, Madgett e Baldwin, n.º 18, e First Choice Holidays, n.º 24).

Por outro lado, há que observar que, ao contrário do que o Governo helénico afirma, não se poderia inferir do acórdão Van Ginkel, já referido, que qualquer prestação isolada fornecida por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos está abrangida pelo regime especial previsto no artigo 26.º da Sexta Directiva.

Com efeito, no n.º 23 do acórdão Van Ginkel, já referido, o Tribunal decidiu que a exclusão, do âmbito de aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva, das prestações fornecidas por uma agência de viagens com o fundamento de as mesmas apenas incluírem o alojamento e não o transporte do viajante conduziria a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações fornecidas a cada viajante, e que tal regime fiscal violaria os objectivos da referida directiva.

Resulta, pois, desse acórdão que o Tribunal decidiu, não que qualquer prestação fornecida por uma agência de viagens sem nexa com uma viagem está abrangida pelo regime especial do ar 26.º da Directiva, mas que o fornecimento de alojamento por uma agência de viagens está abrangido pelo âmbito de aplicação da referida disposição, ainda essa prestação apenas inclua o alojamento e não o transporte.

Resulta igualmente do n.º 24 do acórdão Van Ginkel, já referido, que uma prestação, quando não é acompanhada de prestações de viagem, designadamente em matéria de transporte e de alojamento, não entra no âmbito de aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva" (sublinhado nosso).

38. Nestes termos, uma vez que não estão em causa prestações de serviços de transporte ou alojamento que consubstanciem "uma viagem", a atividade do Requerente não tem enquadramento no regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

39. No que toca à taxa de IVA aplicável aos serviços de restauração, dispõe a verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 8282023, de 29 de dezembro (aprova o Orçamento do Estado para 2024), o seguinte:

"3.1 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas e refrigerantes".

40. Quando, em conjunto com os serviços de alimentação e bebidas abrangidas pela verba forem fornecidas bebidas alcoólicas e/ou refrigerantes, aplica-se a estas a taxa normal do imposto por estarem excecionadas da verba 3.1 da Lista II. Sobre a matéria foram divulgadas instruções administrativas pela Área de Gestão Tributária do IVA. Nestas situações, em que seja fixado um preço global único (ex. menu, buffet ou em eventos que incluem o serviço de alimentação e bebidas), ao valor global é aplicável a taxa normal do imposto.

41. Finalmente, quanto ao transporte de pessoas no âmbito de uma experiência, será de referir que a verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA determina a aplicação da taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, ao "Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor". Estabelecendo, ainda, que se compreende "nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas".

42. Esta verba contempla unicamente o transporte de passageiros.

43. Constituindo-se o serviço de transporte para deslocação no âmbito de uma experiência como uma operação complexa, na qual o transporte é apenas uma componente, ainda que diretamente interligada com as finalidades e serviços globais inerentes à experiência, o mesmo não se subsume no conceito de transporte de pessoas/passageiros.

44. Efetivamente, os denominados "passeios turísticos" visam satisfazer necessidades lúdicas, recreativas e/ou turísticas e não, propriamente, as necessidades de mobilidade e deslocação dos clientes, estas últimas subjacentes ao típico contrato de transporte de

peças (em que o dever de deslocar constitui a obrigação principal e nuclear, a cargo do transportador).

45. Deste modo, o serviço de transporte para deslocação no âmbito de uma experiência não beneficia de enquadramento na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributado á taxa normal do imposto.