

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Intermediação de atividades turísticas
- Processo: 25611, com despacho de 2024-02-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2023.07.10, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Outros Serviços de Reservas e Atividades Relacionadas" - CAE 79900, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. A Requerente desenvolve, entre outras, a atividade de operadora turística, utilizando viaturas próprias (minibus), propiciando aos seus clientes (turistas) deslocções por localidades, zonas de interesse cultural, paisagístico/ambiental e social, no continente.
 3. Nessas viagens são fornecidas informações por guia turístico (próprio) atinentes aos aspetos de maior interesse (monumentos, paisagens, factos históricos, etc.). Existem paragens para permitir aos clientes (turistas) a visita a museus, monumentos ou experiências gastronómicas (refeições, provas de vinhos), todas adquiridas e pagas pelo próprio turista.
 4. Este serviço é identificado como um "Tour Turístico à Sintra histórica", por exemplo, ou algo similar dentro da natureza e local do tour turístico.
 5. A Requerente está a aplicar a taxa normal de IVA a estes serviços (tours turísticos).
 6. A mobilidade, entre locais, dentro da região é um fator essencial à realização dos tours, e não deixa de ser um objetivo em si mesmo (o turista se assim o entender pode ficar em determinado ponto de interesse, "desprezando" a restante oferta). O turista usa e goza a mobilidade entre o ponto A e o ponto B usufruindo, simultaneamente de uma experiência cultural.
 7. Face ao exposto, questiona, então, se o valor do transporte for faturado separadamente, se se pode enquadrar esta parte do serviço (transporte), na verba 2.14 da Lista I do CIVA e ser tributado à taxa reduzida.
 8. Por outro lado, questiona se, prestando o mesmo serviço referido supra (tour turístico), mas com a Requerente a efetuar a aquisição das entradas em museus, monumentos e a pagar as refeições e/ou provas de vinho (que o cliente pode optar por não usufruir), ao valor das refeições e dos outros serviços adquiridos pela Requerente, faturados de forma individualizada, poderia ser aplicada a taxa de IVA suportada na aquisição desses serviços.
 9. E se sim, se poderia ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA (CIVA), permitindo a dedução do IVA suportado na aquisição de refeições.
 10. Finalmente, questiona se, na eventualidade dos serviços referidos supra serem

efetuados com recurso ao aluguer com condutor, das necessárias viaturas, a terceiros, deverá a Requerente aplicar o regime especial das Agências de Viagens, aprovado pelo Decreto - Lei n.º 221/85, de 3 de julho no apuramento do IVA a liquidar pelo pacote turístico.

Enquadramento em sede de IVA:

11. Quanto à primeira questão, de acordo com o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, fica sujeito à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do referido diploma o: "Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se 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".

12. Esta verba contempla unicamente o transporte de passageiros, ou seja, os serviços de transporte que tiverem subjacentes outros serviços (fora o suplemento do preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar), não têm cabimento na verba em apreço.

13. Se o que estiver em causa for a tributação/faturação do serviço de transporte de pessoas com destino às atividades turísticas proporcionadas, incluindo bagagem e reserva de lugar, desprovido de quaisquer outras prestações de serviços, pode o referido serviço de "transporte" beneficiar da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.

14. Por outro lado, se estiver em causa uma prestação de serviços complexa, efetuada por um preço único, em que o transporte é meramente acessório à própria visita cultural/atividade turística, não estão reunidas as condições de enquadramento em qualquer uma das diferentes verbas das Listas anexas ao CIVA, pelo que a prestação de serviços deve ser tributada à taxa normal do imposto.

15. Em segundo lugar, o Requerente questiona, no caso de efetuar a aquisição das entradas em museus, monumentos e a pagar as refeições e/ou provas de vinho (que o cliente pode optar por não usufruir), se, ao valor das refeições e dos outros serviços adquiridos pela Requerente, faturados de forma individualizada, poderia ser aplicada a taxa de IVA suportada na aquisição desses serviços.

16. 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.

17. 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".

18. 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 como intermediário 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 (vd. Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C 274/15).

19. Deste modo, aplicando o regime previsto na norma supra citada, o Requerente que

fatura a experiência ao cliente final, e não o parceiro, e conforme já referido, estando a agir em nome próprio, conclui-se que, ao faturar ao cliente, deve aplicar a taxa de IVA correspondente ao serviço em causa.

20. Ou seja, se adquire ao parceiro uma experiência enquadrável em algumas das verbas da Lista I anexa ao CIVA, por conseguinte, enquadrável na taxa reduzida de 6%, ao faturar ao cliente, deve aplicar a mesma taxa.

21. No entanto, no caso prático apresentado, o Requerente presta serviços integrados aos seus clientes, ou seja, num único serviço integra prestações de vários fornecedores, por não constituírem para os clientes um fim em si, mas antes um meio de beneficiar da melhor forma da prestação principal, no caso o tour turístico. Esta operação não pode ser considerada para efeitos do n.º 4 do artigo 4.º do CIVA.

22. Neste caso, o Requerente quando emite uma fatura ao cliente final por uma prestação de serviços complexa, deve liquidar imposto à taxa normal, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

23. Quanto à aplicabilidade da al. c) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, isto é, se a Requerente pode deduzir o IVA suportado na aquisição dessas mesmas refeições, refira-se que tal apenas poderia ocorrer se estas fossem debitadas a um terceiro com vista a obter o respetivo reembolso, isto é, se tivessem sido suportadas pelo montante exato do respetivo reembolso, o que não se verifica no caso prático.

24. Finalmente, quanto à questão do regime da margem das agências de viagem, diga-se o seguinte:

25. O regime do Decreto-lei n.º 221/85 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.

26. O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos consagrado no citado Decreto-Lei, é de aplicar quando aqueles operadores económicos realizem operações, relativamente às quais se verifique, cumulativamente, que:

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

27. 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.

28. 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.

29. 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 artigo 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).

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