

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.18º - Taxas do imposto .

Assunto: Prestação de serviços de transporte de passageiros quando constitui típico contrato de transporte de pessoas e quando acessório da prestação principal (mergulho) - Enquadramento na verba 2.14 da Lista I anexa Código do IVA

Processo: 27204, com despacho de 2024-12-17, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - FACTOS E QUESTÃO APRESENTADA

1. A Requerente refere que, no âmbito da sua atividade de mergulho realiza transporte dos seus clientes de um local em terra até ao local onde se irá realizar o mergulho, tendo um barco de recreio de transporte de passageiros no seu ativo que utiliza para o efeito.

2. Menciona ter uma tabela de preços onde se encontra afixado um valor para o transporte até ao local de mergulho e outro valor para a atividade de mergulho e que emite fatura discriminando ambos os serviços, aplicando a taxa normal do imposto à totalidade do serviço de transporte e mergulho por considerar tratar-se de um serviço único inserido na atividade de animação turística.

3. A Requerente indica também ser contratada por outras empresas de animação turística apenas para prestar serviços de transporte de passageiros e que, nesses serviços, aplica a taxa reduzida do IVA.

4. Tendo dúvidas sobre o enquadramento a das operações efetuadas, a Requerente vem questionar:

a) - se deve aplicar a taxa reduzida de IVA ao serviço de transporte aos seus clientes de mergulho faturado em separado e a aplicar a taxa normal do imposto à atividade de mergulho.

b) - se o serviço de transporte de pessoas prestado a outros sujeitos passivos se encontra sujeito à taxa reduzida do imposto.

II - ENQUADRAMENTO E ANÁLISE FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Organização de atividades de animação turística" (CAE 93294) e pela atividade secundária de "outras actividades de diversão e recreativas, N.E." (CAE 093294), praticando operações que conferem o direito à dedução do imposto.

6. De harmonia com o disposto na alínea a) do número 1 do artigo 1.º do Código do IVA, as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado. E o número 1 do artigo 4.º do mesmo diploma, estipula um conceito residual de

prestações de serviços ao definir que são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

7. E, nos termos do disposto número 1 do artigo 18.º do Código do IVA, estão sujeitas à taxa reduzida de IVA, as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa ao referido diploma (alínea a)), e à taxa normal do imposto as importações, transmissões de bens e prestações de serviços que não constem das listas I e II anexas ao Código do IVA (alínea c)).

8. Para a situação em apreço, reveste importância a verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA na medida em que determina a aplicação da taxa reduzida do imposto ao "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".

9. O acesso e o exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítimo-turísticos encontra-se regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, nos termos do qual se considera como "«Operador marítimo-turístico», a empresa sujeita ao Regulamento da Atividade Marítimo-Turística (RAMT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2002, de 31 de janeiro, e alterado pelos Decretos-Leis n.os 178/2002, de 31 de julho, 269/2003, de 28 de outubro, 289/2007, de 17 de agosto, e 108/2009, de 15 de maio, que desenvolva alguma das atividades de animação turística referidas no n.º 2 do artigo 4.º" (alínea b) do número 1 do artigo 2.º).

10. Por sua vez, o n.º 2 deste último artigo estabelece que "As actividades de animação turística desenvolvidas mediante utilização de embarcações com fins lucrativos designam-se por actividades marítimo-turísticas e integram as seguintes modalidades: a) Passeios marítimo-turísticos; b) Aluguer de embarcações com tripulação; c) Aluguer de embarcações sem tripulação; d) Serviços efectuados por táxi fluvial ou marítimo; e) Pesca turística; f) Serviços de natureza marítimo-turística prestados mediante a utilização de embarcações atracadas ou fundeadas e sem meios de propulsão próprios ou selados; g) Aluguer ou utilização de motas de água e de pequenas embarcações dispensadas de registo; h) Outros serviços, designadamente os respeitantes a serviços de reboque de equipamentos de carácter recreativo, tais como bananas, pára-quedas, esqui aquático", estando, as "embarcações, com ou sem propulsão, e demais meios náuticos utilizados na actividade marítimo-turística", nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, "sujeitos aos requisitos e procedimentos técnicos, designadamente em termos de segurança, regulados por diploma próprio".

11. Neste contexto, e das modalidades elencadas, beneficiam da aplicação da verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, o mero "aluguer de embarcação com condutor", os serviços efetuados por táxi fluvial ou marítimo, o aluguer de embarcações com tripulação e os passeios marítimo-turísticos, mas apenas se estes se resumirem apenas no serviço de transporte de pessoas (e sejam faturados como tal, e não como passeios turísticos) que é o que a verba pretende consubstanciar.

12. No caso em apreço, no exercício da sua atividade, a Requerente refere efetuar o transporte dos seus clientes de um local em terra até ao local onde irá realizar a atividade de mergulho.

13. Menciona, ainda, ter afixados e faturar distinta e separadamente os serviços de transporte dos passageiros e os serviços de mergulho.

14. Questiona se deve aplicar a taxa reduzida de IVA ao serviço de transporte aos seus clientes de mergulho faturado em separado e aplicar a taxa normal do imposto à atividade de mergulho.

15. Para responder a esta questão, há que referir que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas em separado e, assim, dar lugar, em separado, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C155/12, EU:C:2013:434, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

16. Refere, no Acórdão Apple and Pear Development Council, C-102/86, de 8 de março de 1988, que o mesmo se reporta a uma relação jurídica entre o prestador e o destinatário da prestação, no âmbito da qual sejam trocadas prestações recíprocas, em que exista um nexó direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço passível de ser individualizado.

17. A este respeito, o TJUE tem decidido no sentido de que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C155/12, EU:C:2013:434, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

18. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal, quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador, nas melhores condições (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C155/12, EU:C:2013:434, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

19. Nesta medida, considerando que o serviço principal a efetuar pela Requerente consiste em proporcionar aos seus clientes a possibilidade de efetuarem mergulho, há que considerar que o serviço de transporte efetuado até ao local onde aquele se realiza é acessório do primeiro (mergulho), uma vez que não constitui um fim em si para os seus clientes, mas um meio de beneficiar da operação principal (o mergulho) nas melhores condições.

20. Uma vez que o serviço acessório (transporte) deve partilhar da sorte fiscal do serviço principal (mergulho), deve, à semelhança deste, ser tributado à taxa normal do imposto.

21. Já no que respeita ao serviço de transporte de pessoas que a Requerente refere efetuar a outras empresas, sendo os mesmos realizados tendo em vista a mobilidade e deslocação dos passageiros subjacentes ao típico contrato de transporte de pessoas, em que o dever de deslocar constitui a obrigação principal e nuclear, a cargo do transportador, os mesmos podem beneficiar de enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, sendo-lhes aplicável a taxa reduzida do imposto.

22. Se estes serviços de transporte tiverem subjacentes outros serviços (fora 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, sendo-lhes aplicável a taxa normal do imposto.

23. Note-se que, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 6/2024/M, de 29 de julho, que aprovou o Orçamento Regional da Madeira para o ano 2024, desde 1 de outubro do presente ano, a taxa reduzida de IVA passou para 4%.

III - CONCLUSÃO

24. A generalidade das atividades marítimo-turísticas elencadas no artigo 4.º Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, não se consubstanciam no mero transporte de pessoas, antes visando 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 pessoas (em que o dever de deslocar constitui a obrigação principal e nuclear, a cargo do transportador).

25. No presente caso, o serviço de transporte dos clientes até ao local onde se irão efetuar mergulho não se consubstancia no mero transporte de pessoas, sendo antes de considerar que o mesmo é acessório do primeiro (mergulho), uma vez que não constitui um fim em si para os seus clientes, mas um meio de beneficiar da operação principal (o mergulho) nas melhores condições.

26. Neste sentido, o serviço de transporte efetuado pelo Requerente não pode beneficiar de enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, sendo sujeito à taxa do imposto que incide sobre a operação principal (serviços de mergulho). Os serviços de transporte de pessoas efetuados a outras empresas podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto por enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA. Note-se que esta verba contempla unicamente o transporte de passageiros, pelo que se os serviços de transporte tiverem subjacentes outros serviços (fora o suplemento do preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar), não têm cabimento na mesma.