

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .

Assunto: Contratos de fretamento - "Charter agreements" - enquadramento e localização - redébito de despesas

Processo: 28474, com despacho de 2025-07-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Do pedido

1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal por opção, desde 2021.12.01, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Transportes de Passageiros por Vias Navegáveis Interiores, para Fins Turísticos" - CAE 50302, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. A Requerente é a sucursal em território português da sociedade "[...] Limited", com sede em [...], titular do número de identificação fiscal [...] [...] ([...] [...]).

3. A [...] celebra com operadores turísticos estrangeiros - leia-se: não estabelecidos em Portugal - contratos de fretamento a tempo (charter agreements) pelos quais se obriga a colocar à disposição destes últimos, mediante remuneração e por períodos predeterminados, embarcações de cruzeiro fluvial devidamente equipadas e tripuladas para utilização em território português, sobretudo no rio [...] (cf., a título de exemplo, o contrato intitulado "Charter Agreement" celebrado com o operador turístico norte-americano [...] em [...] (Doc. n.º 1, junto ao pedido, em especial a cláusula 1(1)(8)).

4. A [...] é responsável, nos termos dos referidos contratos, por disponibilizar a embarcação de cruzeiro fluvial totalmente equipada e tripulada e também pelas despesas operacionais da mesma, incluindo os salários do comandante, oficiais e tripulação, alimentação, água, taxas de navegação, taxas portuárias e seguros da embarcação e da tripulação (cf. cláusula 1(1)(7) do contrato junto).

5. A sua remuneração é calculada por cada viagem e com base num número mínimo de dias e de passageiros (cf. cláusula 7(4) e 7(5) do contrato junto).

6. O preço acordado entre a [...] e os operadores turísticos estrangeiros inclui os combustíveis, utilizando-se, para o efeito, um preço médio de EUR 550,00 por cada 1.000 litros (cf. cláusula 7(7) do contrato junto).

7. O operador turístico, por seu turno, é responsável pela divulgação e promoção do cruzeiro fluvial (cf. cláusula 7(1) do contrato junto).

8. É, portanto, o operador turístico estrangeiro, e não a sede em [...] ou a sua sucursal em território português (Requerente), quem publicita e comercializa as viagens aos clientes (i.e., turistas ou passageiros).

9. Os bens e serviços necessários para que a embarcação de cruzeiro fluvial possa ser

colocada à disposição dos operadores turísticos estrangeiros pela sede nos termos contratualmente estipulados com estes (e.g., combustíveis, serviços de gestão hoteleira e de restauração na embarcação, que inclui pessoal especializado, e acessórios) são adquiridos localmente pela sucursal, a aqui Requerente (cf. contrato intitulado "Hotel Management Contract" celebrado em [...] com a empresa [...]Ltd. (vd. Doc. n.º 2), pelo qual esta última se responsabiliza, com o seu próprio pessoal especializado, pela gestão diária da "operação hoteleira e de restauração" da embarcação [...], incluindo, por exemplo, serviços de receção 24 horas, entretenimento a bordo, a aquisição de bebidas e alimentos e a preparação de refeições, limpeza, serviços de quarto (vd. cláusulas 1 e 2, bem como os anexos 1 e 3, do contrato).

10. Uma vez que é a [...], e não a Requerente (sucursal), quem tem a obrigação contratual de disponibilizar as embarcações de cruzeiro fluvial aos operadores turísticos estabelecidos fora de Portugal, a Requerente tenciona proceder ao redébito, sem qualquer margem ou acréscimo, das despesas incorridas em território nacional com estas aquisições de bens e serviços à sede da empresa em [...].

11. O IVA suportado pela sucursal com estas aquisições de bens e serviços (inputs) é, por regra, superior ao que (auto)liquida e que se relaciona, sobretudo, com aquisições intracomunitárias de bens ou de serviços prestados por entidades residentes noutros Estados-Membros que se consideram localizados no território nacional por força da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA (campos 12 e 16, respetivamente, da declaração periódica), o que faz com que esteja habitualmente em situação de crédito de imposto.

12. Face ao exposto, a Requerente solicita o seguinte, por referência aos períodos de junho de 2023 (2306M) em diante:

A. Confirmação que, à luz dos factos acima descritos, a Requerente não está, ela própria, a realizar uma operação tributável em IVA em território português, designadamente, o transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional, ou serviços de alimentação e bebidas executados no território nacional, em conformidade, por esta ordem, com as alíneas b) e c) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA (CIVA);

B. Confirmação que o redébito pela Requerente (sucursal), sem qualquer margem ou acréscimo, à sede em [...] das despesas incorridas em território nacional com a aquisição de bens e serviços para que esta última (i.e., sede) possa colocar uma embarcação de cruzeiro fluvial equipada e tripulada à disposição de operadores turísticos não estabelecidos em Portugal, nos termos contratualmente estipulados entre a sede e estes operadores, não consubstancia uma operação tributável em IVA;

C. Caso se entenda que não há lugar à liquidação de IVA no redébito das despesas à sede mencionado em b), a confirmação que a sucursal pode reclamar o IVA associado a estas despesas;

D. Em sentido contrário, caso se entenda que no redébito das despesas pela sucursal à sede mencionado em b) há lugar à liquidação de IVA, o esclarecimento sobre a forma como este redébito deve ser processado pela sucursal, nomeadamente, se deve ser titulado por uma fatura ou documento equivalente emitido à sede e, bem assim, se está submetido à regra geral das prestações de serviços business-to-business ou B2B prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, n.º 6 do CIVA.

Proposta de Enquadramento

Questão A

13. À luz dos factos supra descritos, a Requerente (sucursal) não está, ela própria, a realizar uma operação tributável em IVA em território português, designadamente, o

transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional, ou serviços de alimentação e bebidas executados no território nacional, em conformidade, por esta ordem, com o artigo 6.º, n.º 8, alíneas b) e c), do Código do IVA. É a sede da empresa em [...], e não a sua sucursal em Portugal e aqui Requerente, quem está contratualmente obrigada a colocar à disposição dos operadores turísticos não domiciliados em território português embarcações de cruzeiro fluvial equipadas e tripuladas para operação, sobretudo no rio [...].

14. A Requerente adquire bens e serviços para que a sede possa cumprir as suas obrigações contratuais para com os operadores turísticos não residentes.

15. Não se pode, por isso, dizer que a Requerente presta, ela própria, à sede ou aos passageiros destas embarcações fluviais um serviço de transporte em território nacional.

16. Tão-pouco é possível afirmar que a Requerente presta serviços desta natureza diretamente aos operadores turísticos ou aos clientes destes.

17. A finalidade primacial e última de um cruzeiro fluvial, vista tanto na perspetiva do operador turístico que contrata a disponibilização da embarcação à sede em [...] e depois comercializa o produto junto dos clientes (passageiros) como destes últimos, não se esgota na simples deslocação física de pessoas entre os locais de partida e de destino.

18. Esta deslocação de pessoas entre dois pontos é inerente à operação contratualizada entre a sede e os operadores turísticos e dela não pode ser separada, mas não é aquilo que derradeiramente a define.

19. Trata-se de uma operação complexa, embora única, que engloba múltiplas prestações de serviços e fornecimentos de bens interligados entre si, incluindo o transporte, sendo que este último (transporte) não constitui para o adquirente (operador turístico) e para a sua clientela (passageiros ou turistas) um fim em si mesmo.

20. Tem sido esta a orientação uniforme dos tribunais, como, por exemplo, se pode verificar pela leitura do acórdão proferido pelo tribunal arbitral tributário do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa de 3 de agosto de 2022 no processo n.º 60/2022-T3, no qual, por remissão para jurisprudência anterior, se refere que o "[é] certo que, no âmbito passeios de barco, os clientes da Requerente também são transportados, mas tal transporte é instrumental relativamente à atividade lúdico/turística, não sendo a deslocação a necessidade económica que a atividade do transportador visa prosseguir, ao passo que no contrato de transporte a deslocação do utente do serviço constitui o cerne do objeto negocial. O serviço de passeio de barco é um todo, do qual o transporte é uma componente que naquele se dilui, carecendo de sentido fora do conjunto de que faz parte. Está imbricado com as finalidades e serviços globais inerentes ao passeio. Não se subsume, pois, no conceito de transporte de pessoas sendo, aliás, manifestamente, uma realidade de tipo diferente, expressamente qualificada pela Lei como "atividades marítimo-turísticas" na modalidade de "Passeios marítimo-turísticos".

21. Existe, portanto, uma separação entre, de um lado, estas atividades marítimo-turísticas e os contratos turísticos em geral e, do outro, os serviços de transporte de passageiros.

22. Donde se deve concluir que nem a sucursal, a aqui Requerente, nem a sede, prestam aos operadores turísticos ou a quaisquer outras pessoas ou entidades os serviços a que se refere a alínea b) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA em território nacional.

23. Pela mesma ordem de razões, também não se pode entender que a sucursal presta à sede, diretamente aos operadores turísticos estrangeiros ou aos clientes finais destes os serviços referidos na alínea c) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, que transpõe o artigo 55.º da Diretiva do IVA, ou seja, "[p]restações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas no território nacional".

24. A sucursal não está, ela própria, a prestar à sede, aos operadores turísticos ou aos turistas quaisquer serviços de fornecimento de alimentação e bebidas que possam ser caracterizados como de catering (veja-se o conceito de "serviços de restauração e catering" previsto no n.º 1 do artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 ("Regulamento de Execução").

25. Estes serviços não são executados pela sucursal, que nem sequer tem pessoal próprio, mas sim por terceiros que dispõem de know-how e profissionais especializados, como evidencia o contrato assinado com a [...] Ltd.

26. Por outras palavras, sem embargo de a prestação contratualizada entre a sede e os operadores turísticos incluir a oferta a bordo da embarcação de alimentação e bebidas (catering) em território nacional, estes bens e serviços não são de todo preponderantes no contexto da operação e apenas fazem parte, não podendo ser dissociados, de uma prestação ampla da sede que pode ser reconduzida à noção de atividades marítimo-turísticas (cf. artigos 3.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, alíneas a) a c), do Decreto-Lei n.º 108/2009).

27. Uma prestação complexa única que, a ser realizada pela sucursal, o que só se equaciona por mera hipótese e sem conceder, estará abrangida pela regra geral de localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos agindo nessa qualidade (business-to-business ou B2B) enunciada pelo artigo 44.º da Diretiva do IVA e transposta para a ordem interna pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, a contrario, do CIVA, isto é, de tributação no destino ou no lugar em que o adquirente se encontra estabelecido.

28. O que nos conduz à conclusão de que, mesmo neste cenário puramente hipotético, a prestação dos serviços não poderia considerar-se localizada em território português para efeitos de IVA, mas sim no Estado onde se situa o adquirente.

Questão B

29. O redébito pela Requerente, sem qualquer margem ou acréscimo, à sede em [...] das despesas incorridas em território nacional com a aquisição de bens e serviços para que esta última (i.e., sede) possa colocar uma embarcação de cruzeiro fluvial equipada e tripulada à disposição de operadores turísticos não estabelecidos em Portugal, nos termos contratualmente estipulados entre a sede e estes operadores, não consubstancia uma operação tributável em IVA.

30. Constitui orientação da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") vertida no Ofício-Circulado n.º 30114, de 25 de novembro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA, que "10. (...) uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações específicas. Nesse sentido, um estabelecimento estável, que não seja uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo pelos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações. 11. Pelo que não são sujeitos a IVA os serviços prestados entre uma sociedade sedeadada num Estado-membro da União Europeia e um seu estabelecimento estável situado noutro Estado-membro quando este

não tenha personalidade jurídica própria (v.g. sucursal)".

31. Mais propugna a AT no ponto 12 do Ofício-Circulado n.º 30114 que os documentos emitidos para titular os débitos a título de imputação de gastos pelas prestações de serviços entre a sede e o(s) seu(s) estabelecimento(s) estável(is) "não são considerados faturas ou documentos equivalentes para efeitos de IVA, pelo que não são obrigados a obedecer aos requisitos formais exigidos pelo artigo 36.º do CIVA".

32. A Requerente não pode ser considerada um estabelecimento estável da [...] na aceção do artigo 44.º da Diretiva do IVA e do n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento de Execução.

33. A noção de estabelecimento estável em IVA releva sobretudo na perspetiva do adquirente dos serviços para, numa derrogação à regra da localização dos mesmos no lugar da sede da sua atividade económica, definir que é no lugar onde está situado o estabelecimento estável - se for diferente daquele - que a operação se localiza (cf. artigo 44.º da Diretiva do IVA).

34. Não é o que sucede no caso concreto, uma vez que a sucursal em Portugal não adquire nenhum serviço à sede em [...].

35. Tão-pouco a sucursal presta um serviço à sede.

36. Acresce que, como assinala o TJUE no acórdão de 3 de junho de 2021 no processo C-931/19 (Titanium), "42 (...) uma estrutura sem pessoal próprio não pode ser abrangida por este conceito de «estabelecimento estável» (v., neste sentido, Acórdão de 17 de julho de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, n.º 19). 43 Esta jurisprudência é corroborada pelo artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, nos termos do qual um estabelecimento estável se caracteriza, nomeadamente, por uma estrutura adequada, «em termos de recursos humanos e técnicos»" (sublinhado nosso).

37. A sucursal não dispõe de uma estrutura com pessoal próprio e com um grau de suficiente permanência que seja adequada para, na linguagem do n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento de Execução, receber e utilizar quaisquer serviços que lhe sejam prestados para as suas próprias necessidades.

38. Em face da jurisprudência e da doutrina administrativa, deve concluir-se que o redébito pela Requerente, sem qualquer margem ou acréscimo, à sede em [...] das despesas incorridas em território nacional com a aquisição de bens e serviços para que esta última (i.e., sede) possa colocar uma embarcação de cruzeiro fluvial equipada e tripulada à disposição de operadores turísticos não estabelecidos em Portugal, nos termos contratualmente estipulados entre a sede e estes operadores, não dá lugar à liquidação de IVA em território nacional.

Questão C

39. Caso se entenda que não há lugar à liquidação de IVA no redébito das despesas à sede mencionado em b), a confirmação que a sucursal pode reclamar o IVA associado a estas despesas.

40. Recorde-se que a Requerente está enquadrada no regime normal mensal de IVA e que a sua atividade está registada sob os códigos CAE-Rev.4 principal 50302 (transportes de passageiros por vias navegáveis interiores, para fins turísticos) e secundário 55204 (estabelecimentos de hospedagem, exceto hostels), ambas operações tributáveis em IVA.

41. A circunstância de as despesas em que a sucursal incorre estarem relacionadas com operações económicas (prestações de serviços) contratualizadas entre a sede em [...] e operadores turísticos estrangeiros não obsta a que recupere o imposto.

Questão D

42. Em sentido contrário, caso se entenda que no redébito das despesas pela sucursal à sede mencionado em b) há lugar à liquidação de IVA, solicita o esclarecimento sobre a forma como este redébito deve ser processado pela Requerente, nomeadamente, se deve ser titulado por uma fatura ou documento equivalente emitido à sede e se está submetido à regra geral das prestações de serviços business-to-business ou B2B prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

43. Num cenário em que o redébito de despesas sem margem ou acréscimo seja enquadrado no conceito residual de prestação de serviços contido no n.º 1 do artigo 24.º da Diretiva do IVA e no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, a sucursal (prestadora) estará, à partida, obrigada a emitir uma fatura à sede (adquirente) nos termos previstos, inter alia, na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º e 36.º, ambos do CIVA.

44. Uma vez que a sede (adquirente) está localizada em [...] e que no caso concreto não seria aplicável nenhuma das exceções previstas na lei, aplicar-se-ia a regra geral de localização das prestações de serviços consagrada no artigo 44.º da Diretiva do IVA e, na legislação doméstica, na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou seja, a tributação no destino.

45. Não haveria, portanto, lugar à liquidação de IVA em Portugal.

46. Em cumprimento do disposto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, as faturas deveriam conter a expressão "artigo 6.º, n.º 6, alínea a)", a contrário, do Código do IVA" ou similar para justificar a não liquidação do imposto pela prestadora dos putativos serviços (a Requerente ou sucursal).

Análise do pedido

47. A Requerente é uma sucursal em território nacional da sociedade "[...]Limited", com sede em [...], constituída em [...] para, entre outras atividades, afretar em casco nu navios de qualquer tipo, comprar, trocar, alugar, gerir, fretar, construir ou de outra forma adquirir, deter ou equipar navios ou embarcações de qualquer tipo com ou sem o seu equipamento, maquinaria, mobiliário e recipientes, ou ações ou interesses em tais navios ou embarcações, e empregar os mesmos no transporte de passageiros, mercadorias e produtos de todos os tipos, incluindo stock vivo, petróleo ou outros líquidos e, em geral, qualquer tipo de artigos, entre quaisquer portos ou locais, em [...] ou em qualquer outro lugar.

48. A sede/casa-mãe é responsável por disponibilizar a embarcação de cruzeiro fluvial totalmente equipada e tripulada e também pelas despesas operacionais da mesma, incluindo os salários do comandante, oficiais e tripulação, alimentação, água, taxas de navegação, taxas portuárias e seguros do navio e da tripulação (cf. cláusula 1(1)(7) dos contratos).

49. O operador turístico, por seu turno, é responsável pela divulgação e promoção do cruzeiro fluvial (cf. cláusula 7(1) dos contratos).

50. É o operador turístico estrangeiro, e não a sede ou a sua sucursal portuguesa

(Requerente), quem vende as viagens e os pacotes turísticos aos clientes (passageiros).

52. Nestes termos, proceder-se-á à análise das questões colocadas pela Requerente:

Questão A: A Requerente não está, ela própria, a realizar uma operação tributável em IVA em território português, designadamente, o transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional, ou serviços de alimentação e bebidas executados no território nacional, em conformidade, por esta ordem, com as alíneas b) e c) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA (CIVA)

52. Alega a Requerente que é a sede/casa-mãe é responsável por disponibilizar a embarcação de cruzeiro fluvial totalmente equipada e tripulada e também pelas despesas operacionais da mesma.

53. Ora, afigura-se que esta operação consubstancia uma locação de curta de um meio de transporte.

54. Nos termos da alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, por "locação de curta duração de um meio de transporte", entende-se "a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias".

55. Estas prestações de serviços são tributáveis, de acordo com a alínea f) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste (tributação no local da entrega física do meio de transporte).

56. Pelo que, se a colocação do meio de transporte à disposição do destinatário ocorrer no território nacional, a operação de locação é tributável em Portugal, qualquer que seja a natureza do adquirente (seja sujeito passivo ou não, seja português, comunitário ou não comunitário).

57. Ou seja, quer estejamos perante um serviço de transporte de passageiros ou a locação, de curta duração, de um meio de transporte, a liquidação do IVA terá de se realizar em Portugal, atentas as circunstâncias de o referido meio ser colocado à disposição do destinatário (operadores turísticos) e decorrer em território nacional.

58. Nestes termos, não se afigura válida a asserção da Requerente no sentido de defender que não há lugar à liquidação de IVA em Portugal.

59. Assim, dado estarmos perante uma operação localizada em Portugal e, sendo os adquirentes, (operadores turísticos) igualmente, não residentes, deve ser a sucursal (a ora Requerente), uma vez que tem em território nacional um registo de IVA, a faturar aos destinatários (operadores turísticos) a operação que consiste em disponibilizar a embarcação de cruzeiro fluvial totalmente equipada e tripulada.

Questão B: Confirmação que o redébito pela Requerente (sucursal), sem qualquer margem ou acréscimo, à sede em Chipre das despesas incorridas em território nacional com a aquisição de bens e serviços para que esta última (i.e., sede) possa colocar uma embarcação de cruzeiro fluvial equipada e tripulada à disposição de operadores turísticos não estabelecidos em Portugal, nos termos contratualmente estipulados entre a sede e estes operadores, não consubstancia uma operação tributável em IVA.

60. De acordo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, o conceito de prestação de

serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importação de bens ou aquisições intracomunitárias. Daqui resulta que a noção de prestação de serviços abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de despesas.

61. De acordo com a alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, são excluídas do valor tributável "as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, registados em contas de terceiros apropriadas".

62. Ou seja, o débito dessas verbas não está sujeito a IVA se respeitar a valores pagos em nome (as faturas têm que estar emitidas em nome do cliente) e por conta do destinatário dos serviços, registados pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas, como determina a supracitada norma.

63. Porém, verifica-se que não é o caso, pois as faturas referentes às despesas incorridas em território nacional com a aquisição de bens e serviços teriam de estar emitidas à sede/casa-mãe, o que não é o caso. Nestes caso, quando as despesas em causa são efetuadas em nome de um sujeito passivo que depois as debita a um terceiro, não aproveita a referida exclusão da tributação no redébito destas despesas. Por conseguinte, o débito de quaisquer encargos suportados e, mesmo que esse débito corresponda a um mero reembolso, dá sempre lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços, face ao disposto no artigo 4.º do CIVA.

64. Deste modo, podemos concluir que, quer os serviços faturados pela Requerente à sede, quer os serviços prestados aos operadores turísticos têm que ser faturados com IVA português, através da sucursal ou outro operador, por se localizarem em território nacional, ao abrigo do artigo 6.º do CIVA, mesmo que, como alega a Requerente, se trate apenas da disponibilização do transporte.

65. Face ao supra exposto, entende-se que a resposta às questões C e D se encontra prejudicada.