

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .

Assunto: Intermediação na venda de bilhetes de transporte (autocarros) através de um interface eletrónico

Processo: 28733, com despacho de 2025-10-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por (...), de NIPC (...), cumpre prestar a seguinte informação:

I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma sociedade por quotas, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "62100 - Atividades de programação informática", a título principal, "47401 - Comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos", "58290 - Edição de outros programas informáticos", "60390 - Outras atividades de distribuição de conteúdos" e "63910 - Atividades de portais de pesquisa Web", a título secundário.
2. Refere que pretende vender bilhetes de transportes (serviços de transporte de autocarros), apenas serviços intercomunitários de transporte (bilhete de autocarro), através da plataforma digital com o nome "W(...)" (Website da própria: "W(...)"), onde vende diretamente os bilhetes ao consumidor final.
3. E que, tem um acordo com uma plataforma de reservas de bilhetes ("Z(...)"), a qual agrega a oferta/horários dos operadores do serviço de transporte de autocarro e disponibiliza aos agentes através de bilhetes que disponibiliza aos operadores de serviços de transporte de autocarro.
4. Os operadores disponibilizam os seus serviços de transporte através de bilhetes numa plataforma on-line, de um operador intracomunitário, sediado na Alemanha, a "W(...)" (Marketplace), e a mesma, por sua vez, distribui à Requerente, através da Cloud API (interface de comunicação entre a "W(...)" e a Requerente).
5. A Requerente recebe uma comissão de 7% sobre o valor total dos bilhetes vendidos via "W(...)", devolvendo o valor restante (93%) aos diversos operadores.
6. A Requerente pretende cobrar uma comissão extra de 6%, ao consumidor final, sobre o valor de venda do serviço prestado, como forma de suportar os custos da plataforma cloud.
7. Ou seja, o valor do bilhete/serviço de transporte e a comissão de 6% é cobrado ao consumidor final, através da plataforma, liquidando esta o valor do bilhete/serviço à "W(...)", deduzindo a comissão acordada com este Marketplace (7%).
8. Após proceder ao pagamento, o cliente/consumidor final recebe, por correio eletrónico, o bilhete de transporte de autocarro e a fatura da comissão referida (6%).
9. O cliente/consumidor tem de solicitar a fatura do serviço de transporte/viagem ao operador com quem se relacionou para a aquisição do mesmo.
10. A Requerente não é a prestadora do serviço de transporte ou de qualquer atividade turística ao consumidor final.
11. Pretende obter o enquadramento em sede de IVA relativamente à venda de serviços de viagens/transporte de autocarro, através da plataforma digital, designadamente,

clarificar as seguintes questões:

- i. A venda de serviços descrita, através de uma plataforma eletrónica ("W(...)"), encontra-se sujeita a IVA?
- ii. Quais as obrigações declarativas a cumprir pela Requerente, relativas a tais prestações de serviços?
- iii. As comissões que a Requerente fatura (7% sobre o valor total dos bilhetes vendidos via "W(...)"), bem como a de 6% faturada ao consumidor final sobre a venda do bilhete), estão sujeitas a IVA ou há alguma isenção?

II - ANÁLISE

12. A Requerente descreve uma prestação de serviços intermediação na venda de bilhetes de autocarros através de uma interface eletrónica. Não uma intermediação em nome próprio, mas uma intermediação em nome e por conta de diversas operadoras de transporte (estas agregam e disponibilizam os seus serviços de transporte numa interface eletrónica, "W(...)", que por sua vez, distribui à plataforma operada pela Requerente por uma interface de comunicação eletrónica).

13. O serviço principal (o transporte de passageiros) é prestado e faturado diretamente pelo operador de transportes ao passageiro, sendo que, a Requerente, através da plataforma / interface eletrónico, apenas intermedeia esse serviço principal, cobrando duas comissões: ao operador de transportes - por disponibilizar e vender os bilhetes no site e ao consumidor final (eventualmente a título de taxa de serviço ou comissão de reserva).

14. Ora, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (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, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

15. Face ao referido conceito, a intermediação na venda de bilhetes de autocarros através de uma interface eletrónica, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta.

16. No entanto, a atividade de intermediação em si (facilitar a venda através de um site/aplicação) não é qualificada como um "serviço eletrónico" para efeitos de IVA.

17. De acordo com o n.º 1 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, do Conselho, de 15/11/2011, que, para efeitos da Diretiva IVA, se consideram "serviços prestados por via eletrónica" a que se refere a Diretiva 2006/112/CE, "os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede electrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação".

18. Abrangem, nomeadamente, o fornecimento de produtos digitalizados em geral (como os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações), acesso a plataformas de streaming, ou os elencados no Anexo I ao referido Regulamento (alojamento de sítios e de páginas web, manutenção automatizada de programas em linha e à distância, Administração remota de sistemas, etc).

19. Não abrangem, entre outras situações, o "Alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares reservados pela Internet" [alínea u) do n.º 3 do artigo 7.º do citado Regulamento].

20. Nestes termos, não sendo o serviço principal (o transporte) eletrónico - é um serviço de transporte de passageiros -, a sua reserva, via internet, não se considera incluída no âmbito das prestações de serviços eletrónicos.

21. A atividade de intermediação em si (facilitar a venda através de um site/aplicação), não sendo qualificada como um "serviço eletrónico" para efeitos de IVA (envolve uma intermediação comercial e não uma prestação puramente automatizada), é considerada uma prestação de serviços de intermediação.

22. Afigura-se conveniente, agora, trazer à colação o artigo 46.º da Diretiva IVA,

segundo o qual, o "lugar das prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem a pessoas que não sejam sujeitos passivos é o lugar onde, nos termos da presente directiva, se efectua a prestação da operação principal".

23. Decorre, por conseguinte, que os serviços efetuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem a adquirentes sujeitos passivos segue regra de localização autónoma (da própria prestação de serviços de intermediação) e não propriamente a regra de localização da operação principal subjacente.

24. Nestes termos, uma prestação de serviços de intermediação na venda de bilhetes de autocarros, através de uma interface eletrónica, segue as seguintes regras de localização, em sede de IVA:

Se o adquirente for um sujeito passivo do imposto, aplica-se a regra geral das prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos (B2B), a operação considera-se localizada no local onde estiver estabelecido o sujeito passivo adquirente [alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA - artigo 44.º da Diretiva IVA];

Se este não for sujeito passivo (consumidor final), aplicam-se as regras específicas das prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos (B2C) relativas às prestações de serviços de transporte de passageiros, as quais determinam a sua localização em função da distância percorrida em cada território [alínea b) do n.º 7 e 8 do artigo 6.º do artigo 48.º da Diretiva IVA]. Ou seja, o lugar das prestações de serviços de transporte de passageiros é o lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas.

25. Em resultado destas regras, e considerando as questões colocadas, temos:

Comissão cobrada à plataforma que agrega os serviços dos operadores de transportes

26. A comissão cobrada à plataforma "W(...)" (ou melhor, ao sujeito passivo que opera a referida plataforma, um operador intracomunitário sediado na Alemanha), tendo por base as vendas de bilhetes de transporte aí disponibilizados, vendidos pela Requerente através da sua interface, tem por base uma prestação de serviços de intermediação na venda de bilhetes de autocarros, ainda que por via de uma interface eletrónica, considera-se, por força da regra geral definida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, localizada no local onde se encontra estabelecido o sujeito passivo adquirente dos serviços de intermediação (na Alemanha).

27. Deve, nesta situação, emitir a respetiva fatura sem IVA (a operação não é tributada em território nacional), fazendo menção ao motivo da não liquidação do imposto {ex: "IVA - autoliquidação [regra geral art.º 6.º, n.º 6, a)]"}.

28. Estas operações devem ser relevadas na Declaração Recapitulativa (no Quadro 04 - indicador do tipo de operação - 5) e na Declaração Periódica do IVA do período correspondente (Campo 7 do Quadro 06).

Comissão cobrada ao consumidor final (passageiro)

29. Trata-se, em regra, de um serviço de intermediação prestado a um não sujeito passivo (consumidor final), caso em que a sua localização segue a regra de localização da operação principal (o transporte de passageiros) - V. artigo 46.º da Diretiva IVA (ponto 22).

30. No caso, a operação de intermediação considera-se localizada no lugar onde ocorre a operação principal, o transporte, em função das distâncias percorridas [alínea b) do n.º 7 e 8 do artigo 6.º do artigo 48.º da Diretiva IVA].

31. Deve emitir fatura com IVA, liquidado à taxa normal (diferentemente da regra de localização, a aplicação da taxa não depende da operação principal - transporte -, mas da consideração autónoma da operação em apreço - o serviço de intermediação, o qual não tem enquadramento específico nas taxas reduzidas ou intermédias previstas no CIVA), no que respeita à totalidade da distância ou à parte da distância que seja

tributada em território nacional, devendo estas importâncias ser incluídas nos campos 3 e 4 da Declaração Periódica do IVA.

32. A parte correspondente ao serviço de transporte não percorrido em território nacional, não se considera localizado, nem tributado em Portugal:

Quando a tributação do serviço de intermediação prestado a um não sujeito passivo (consumidor final) ocorrer em outros Estados-Membros, a Requerente poderá registar-se em cada um deles para cumprir as obrigações decorrentes destas operações (sobre as quais poderá questionar junto das autoridades fiscais desses Estados-Membros) ou, mais simplesmente, poderá aderir ao regime especial do Balcão Único (ou OSS - One Stop Shop).

A este propósito deste regime especial, poderá consultar o Ofício-Circulado n.º 30240/2021, de 25/06, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças.

Quando a tributação do serviço de intermediação prestado a um não sujeito passivo (consumidor final) se considerar localizado fora da União, não é tributado em território da União (podendo ser tributado localmente).

33. O valor tributável destas operações deve ser relevado no Campo 8 do Quadro 06 da Declaração Periódica do IVA.

34. Esta mesma comissão, quando cobrada a cliente sujeito passivo (que apresente número fiscal válido no VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA ou, caso se encontre estabelecido fora da União Europeia (UE), faça prova da qualidade de sujeito passivo mediante apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo), segue a regra geral das prestações de serviços entre sujeitos passivos e considera-se localizada no local onde o sujeito passivo adquirente se encontrar estabelecido [alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA].

35. Se o sujeito passivo adquirente estiver estabelecido em território nacional, deve emitir a fatura com liquidação de IVA à taxa normal e relevar a operação nos Campos 3 e 4 da Declaração Periódica de IVA.

36. Se o sujeito passivo adquirente não estiver estabelecido em território nacional, emite a fatura sem IVA, fazendo menção ao motivo da não liquidação do imposto {ex: "IVA - autoliquidação [regra geral art.º 6.º, n.º 6, a)]"}, sendo que:

Se referido sujeito passivo adquirente for estabelecido num Estado-Membro, deve relevar a operação na Declaração Recapitulativa (no Quadro 04 - indicador do tipo de operação - 5) e na Declaração Periódica de IVA do período correspondente (Campo 7 do Quadro 06).

Se referido sujeito passivo adquirente se encontrar estabelecido fora da UE, deve relevar a operação no Campo 8 do Quadro 06 da Declaração Periódica de IVA do período a que respeita.

Outras obrigações - manutenção de registos pelas interfaces eletrónicas

37. De acordo com o artigo 51.º-A do CIVA (artigo 242.º-A da Diretiva IVA), o sujeito passivo que facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica, a realização de transmissões de bens ou de prestações de serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos na União Europeia, que não esteja abrangido pelo disposto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º ou pelo n.º 4 do artigo 4.º, deve conservar registos detalhados dessas operações de modo a permitir o controlo do imposto devido pelos transmitentes dos bens e prestadores de serviços que utilizam os seus serviços.

38. Esses registos devem, quando solicitados, ser disponibilizados por via eletrónica à Autoridade Tributária e Aduaneira e devem ser mantidos pelo prazo de 10 anos a contar do final do ano em que a operação tenha sido efetuada.

39. Por outro lado, o artigo 80.º-A do Código do IVA prevê a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA, com o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços, das

interfaces eletrónicas que permitem àquele colocar bens à venda ou disponibilizar serviços.

40. A responsabilidade solidária é acionada, relativamente às operações realizadas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços em situação de incumprimento, a partir da data em que o sujeito passivo que disponibiliza a interface eletrónica seja notificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira da situação de incumprimento detetada.

41. A este propósito, aconselha-se a consulta do Ofício-Circulado n.º 30239/2021, de 25/06, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças.

III - Conclusão

42. A operação descrita corresponde a uma prestação de serviços de intermediação na venda de bilhetes de autocarros, realizada através de uma interface eletrónica, mas em nome e por conta de diversas operadoras de transporte. As operadoras agregam e disponibilizam os seus serviços de transporte numa interface eletrónica ("W(...)"), que por sua vez, distribui à plataforma da Requerente por uma interface de comunicação eletrónica.

43. O serviço principal (transporte) é prestado e faturado diretamente pelas operadoras aos passageiros, sendo que a Requerente apenas intermedeia essa venda, cobrando comissões tanto à interface por estas utilizado ("W(...)"), operado por um operador comunitário, sediado na Alemanha) como aos consumidores finais.

44. A intermediação na venda de bilhetes de autocarros, apesar de ser efetuada por via eletrónica, não é qualificada como uma prestação de serviços eletrónica em sede de IVA [alínea u) do n.º 3 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, do Conselho, de 15/11/2011].

45. A prestação de serviços de intermediação em nome e por conta de outrem na venda de bilhetes de autocarros através de uma interface eletrónica segue as seguintes regras de localização, em sede de IVA:

Se o adquirente for um sujeito passivo do imposto, aplica-se a regra geral das prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos (B2B), a operação considera-se localizada no local onde estiver estabelecido o sujeito passivo adquirente [alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA - artigo 44.º da Diretiva IVA];

Se este não for sujeito passivo (consumidor final), aplicam-se as regras específicas das prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos (B2C) relativas às prestações de serviços de transporte de passageiros, as quais determinam a sua localização em função da distância percorrida em cada território [alínea b) do n.º 7 e 8 do artigo 6.º do artigo 48.º da Diretiva IVA]. Ou seja, o lugar das prestações de serviços de transporte de passageiros é o lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas.

46. Assim:

As comissões cobradas a sujeitos passivos (ex: operadoras ou plataformas como a "W(...)") seguem a regra geral de localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos (B2B) definida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, considerando-se, por conseguinte, que a prestação de serviços de intermediação se localiza no local onde estiver estabelecido o sujeito passivo adquirente.

A fatura é, neste caso, emitida sem IVA, fazendo menção ao motivo da não liquidação do imposto {ex: "IVA - autoliquidação [regra geral art.º 6.º, n.º 6, a)]"} sendo que, se o sujeito passivo adquirente for estabelecido num Estado-Membro, deve relevar a operação na Declaração Recapitulativa (no Quadro 04 - indicador do tipo de operação - 5) e na Declaração Periódica de IVA do período correspondente (Campo 7 do Quadro 06), se o sujeito passivo adquirente for estabelecido fora da União Europeia, deve relevar a operação no Campo 8 do Quadro 06 da Declaração Periódica de IVA do período a que respeita.

As comissões cobradas a não sujeitos passivos (consumidores finais) seguem a regra de localização da prestação principal (transporte). No caso, a prestação de serviços de intermediação considera-se localizada no lugar onde ocorre a operação principal, o transporte, em função das distâncias percorridas [alínea b) do n.º 7 e 8 do artigo 6.º do artigo 48.º da Diretiva IVA].

Deve ser emitir fatura com IVA, liquidado à taxa normal, no que respeita à totalidade da distância ou à parte da distância que seja tributada em território nacional, devendo estas importâncias ser incluídas nos campos 3 e 4 da Declaração Periódica do IVA.

47. Por fim, a interface eletrónica, mesmo não sendo sujeito passivo pelas operações de transporte, está obrigada a manter registos detalhados das operações que facilita, conforme o artigo 51.º-A do CIVA, por um período de 10 anos, devendo também estar atenta à possível aplicação de responsabilidade solidária nos casos de incumprimento fiscal por parte dos prestadores que utilizam a sua plataforma.