

|

61991J0163

ACORDAO DO TRIBUNAL (TERCEIRA SECCAO) DE 12 DE NOVEMBRO DE 1992. - VAN GINKEL WADDINXVEEN BV, REIS- EN PASSAGEBUREAU VAN GINKEL BV E OUTROS CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING UTRECHT. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAIXOS. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - SEXTA DIRECTIVA - ARTIGO 26. DA DIRECTIVA - AGENCIA DE VIAGENS - ORGANIZADOR DE CIRCUITOS TURISTICOS - LOCACAO DE ALOJAMENTOS DE FERIAS.

Colectânea da Jurisprudência 1992 página I-05723

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Regime especial das agências de viagens - Âmbito de aplicação - Prestação limitada ao fornecimento de alojamento - Inclusão

(Directiva 78/388 do Conselho, artigo 26.)

Sumário

O artigo 26. da Sexta Directiva 77/388, relativo ao regime especial aplicável às agências de viagens em matéria de tributação do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de o transporte do viajante não ser assegurado por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos e de estes se limitarem a fornecer ao viajante um alojamento de férias não é susceptível de excluir as prestações fornecidas, por estas empresas, do âmbito de aplicação da referida disposição.

Partes

No processo C-163/91,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, pelo *Gerechtshof te Amsterdam*, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Van Ginkel Waddinxveen BV,

Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV

e

Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 26. da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54)

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Zuleeg, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida e F. Grévisse, juízes,

advogado-geral: C. Gulmann

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da *Van Ginkel*, por T. Braakman, do gabinete *Moret Ernst e Young*, consultores fiscais;

- em representação do Governo neerlandês, por B. R. Bot, secretário-geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente;

- em representação do Governo alemão, por Ernst Roeder e Claus-Dieter Quassowski, do *Bundesministerium fuer Wirtschaft*, na qualidade de agentes;

- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Lucinda Hudson, do *Treasury Solicitor' s Department*, na qualidade de agente;

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Johannes Foens Buhl, consultor jurídico, e Berend Jan Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da *Van Ginkel*, do Governo neerlandês, representado por J. W. de Zwaan, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo do Reino Unido, representado por D. Pannick, barrister, na qualidade de agente e da Comissão das Comunidades Europeias, na audiência de 17 de Setembro de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Outubro de 1992,

profere o presente

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por acórdão de 4 de Junho de 1991, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de Junho seguinte, o *Gerechtshof te Amsterdam* colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 26.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 1, a seguir "Sexta Directiva").

2 Estas questões foram colocadas no âmbito de um litígio que opõe as empresas *Van Ginkel Waddinxveen BV* e *Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV* (a seguir "Van Ginkel") ao *inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht* (inspector dos impostos sobre o volume de negócios) relativo a um aviso de rectificação do imposto sobre o volume de negócios enviado à *Van Ginkel*.

3 A *Van Ginkel* exerce a actividade de organizador de circuitos turísticos e explora igualmente agências de viagens. Propõe aos seus clientes aquilo que o seu catálogo denomina "férias em automóvel". No âmbito desta prestação, o cliente utiliza o seu próprio veículo, limitando-se a *Van Ginkel* a assegurar o alojamento do viajante.

4 No que se refere mais especificamente às "férias em automóvel" organizadas nos Países Baixos, os viajantes são alojados em bangalós pertencentes na maioria dos casos a terceiros.

5 As condições em que a *Van Ginkel* pode utilizar, para os seus clientes, estes bangalós são fixadas por via de acordos com os proprietários. A *Van Ginkel* cobra uma comissão igual a 20% do preço da locação.

6 Quando a reserva é feita por intermédio de uma agência de viagens que não seja a *Van Ginkel*, a comissão paga pela *Van Ginkel* a esta agência vai de 5% a 8% do preço da locação.

7 O imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA") é calculado unicamente com base no montante da comissão cobrada pela *Van Ginkel*, ao qual é deduzido, se for caso disso, o montante da comissão paga à agência de viagens que efectuou a reserva.

8 O *inspecteur* dos impostos sobre o volume de negócios entendeu que a prestação de serviços fornecida pela *Van Ginkel* devia ser considerada como uma locação de alojamento de férias. Em consequência, o IVA devia ser calculado com base no montante total do preço facturado ao cliente.

9 Tendo a *Van Ginkel* interposto recurso da decisão do *inspecteur* dos impostos sobre o volume de negócios para o *Gerechtshof te Amsterdam*, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

"1) As operações efectuadas por um sujeito passivo e que consistem na locação de alojamentos de férias aos interessados, que providenciam eles próprios pelo transporte com destino e à partida do alojamento de férias, relativamente às quais o sujeito passivo celebra acordos com terceiros a fim de poder dispor dos referidos alojamentos de férias, podem ser consideradas como a realização da viagem na acepção do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Directiva ou como operações efectuadas para a realização da viagem na acepção do n.º 2 deste mesmo artigo?

2) A resposta à questão anterior será diferente quando o sujeito passivo tem a qualidade do organizador de circuitos turísticos e, para além da realização das operações referidas naquela questão, realiza igualmente viagens que incluem o transporte com destino e à partida do alojamento?"

10 Para mais ampla exposição dos factos do litígio, da tramitação processual, assim como das observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos só serão adiante retomados apenas na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal de Justiça.

11 Convém, a título liminar, precisar o conteúdo e as finalidades das disposições do artigo 26. da Sexta Directiva.

12 O artigo 26. da Sexta Directiva define o regime especial do IVA aplicável às agências de viagens e aos organizadores dos circuitos turísticos.

13 Os serviços fornecidos por essas empresas caracterizam-se pelo facto de, a maior parte das vezes, serem compostos por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-membro em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável.

14 A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à matéria colectável e à dedução do imposto a montante suscitaria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, dificuldades práticas para estas empresas, que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade.

15 Foi para adaptar as regras aplicáveis à natureza específica desta actividade que o legislador comunitário instituiu nos n.os 2, 3 e 4 do artigo 26. da Sexta Directiva um regime especial do IVA.

Nos termos destas disposições:

"2. As operações efectuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante. Esta prestação de serviços será tributada no Estado-membro em que a agência de viagens tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços. Considera-se matéria colectável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na acepção do n. 3, alínea b), do artigo 22. , a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo viajante e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas é às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante.

3. Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem efectuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é equiparada a uma actividade de intermediário, isenta por força do n. 14 do artigo 15. Se estas operações forem efectuadas tanto na Comunidade como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efectuadas fora da Comunidade.

4. O imposto sobre o valor acrescentado debitado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no n. 2 efectuadas em benefício directo do viajante não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-membro."

16 As condições de que depende a aplicação destas disposições estão fixadas no artigo 26.º, n.º 1 da Sexta Directiva que dispõe:

"1. Os Estados-membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências actuarem em nome próprio perante o cliente e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O presente artigo não se aplica às agências de viagens que actuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto na letra A, n.º 3, alínea c), do artigo 11.º Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos."

17 As questões colocadas pelo tribunal nacional visam, em substância, saber se, para determinar se as disposições já referidas do artigo 26.º da Sexta Directiva são aplicáveis, devem ser tomadas em conta:

- a circunstância de o transporte do viajante de ida e regresso do lugar de alojamento não ser assegurada pela agência de viagens, limitando-se esta última a fornecer um alojamento de férias ao viajante;

- a qualidade de organizador de circuitos turísticos do sujeito passivo.

Quanto ao facto de a agência de viagens não tomar a seu cargo o transporte do viajante e quanto ao simples fornecimento de um alojamento de férias ao viajante

18 A Van Ginkel, após ter salientado que nem a Sexta Directiva nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça dão uma definição precisa do conceito de viagem, baseia-se na expressão "travel facilities" utilizada na versão inglesa do artigo 26.º da Sexta Directiva, na definição da viagem geralmente aceite na Comunidade, nos usos profissionais, nas disposições da Directiva 90/314/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1990, relativa às viagens organizadas, férias organizadas e circuitos organizados (JO L 158, p. 59), nos objectivos visados pela Sexta Directiva e nas dificuldades práticas que implicaria uma interpretação contrária, para sustentar que o conceito de viagem engloba as fórmulas de férias oferecidas ao público pelas agências de viagens nas quais a agência se limita a reservar o alojamento para o viajante.

19 Os Governos alemão e do Reino Unido sustentam também que a aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva não está dependente da condição de a viagem, no sentido estrito, isto é, o transporte, ser assegurado pela agência de viagens. Basta que a prestação fornecida pela agência, mesmo única, como foi salientado pelo comité consultivo do IVA na sua 17.ª reunião em 4 e 5 de Julho de 1984, contribua para a realização da viagem. Para justificar tal interpretação, estes governos baseiam-se igualmente na expressão "travel facilities" utilizada na versão inglesa da directiva e nos objectivos desta última, que visa evitar que as agências de viagem fiquem sujeitas a obrigações e a formalidades fiscais em todos os Estados-membros em que as prestações são fornecidas.

20 O Governo neerlandês, mesmo admitindo que possa ser de considerar uma interpretação contrária, sustenta que o artigo 26.º da Sexta Directiva, que tem como objecto simplificar as formalidades fiscais nos casos em que existam várias prestações, não é aplicável quando existe uma prestação única, no caso concreto o alojamento.

21 A aplicação das disposições do artigo 26.º da Sexta Directiva está dependente, nos termos do n.º 1 deste artigo, da condição de a agência de viagens actuar em seu próprio nome perante o cliente e não na qualidade de intermediário. Compete ao tribunal nacional ao qual foi submetido um litígio respeitante à aplicação destas disposições averiguar, face ao conjunto dos dados do caso concreto e, nomeadamente, à natureza das obrigações contratuais da agência de viagens

perante o cliente, se esta condição está ou não preenchida.

22 Em contrapartida, o artigo 26. , n. 1 da Sexta Directiva não contém qualquer disposição que exija expressamente que, para aplicação do regime especial de IVA previsto no artigo 26. , o transporte do viajante na ida e regresso do local de alojamento seja assegurado pela agência de viagens.

23 Com efeito, tal exigência seria contrária aos objectivos das disposições do artigo 26. da directiva. Como foi anteriormente referido, estas disposições adaptam as regras aplicáveis em matéria de IVA à natureza específica da actividade das agências de viagens. Ora, para responder às necessidades da clientela, estas agências propõem fórmulas de férias e de viagens muito diversas, que permitem ao viajante combinar, nas condições que ele determina, as prestações de transporte, de alojamento, e de qualquer natureza que estas empresas podem fornecer. A exclusão do âmbito de aplicação do artigo 26. 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 conduziriam a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações fornecidas a cada viajante. Tal regime fiscal violaria os objectivos da directiva.

24 A circunstância de a agência de viagens se limitar a fornecer um alojamento de férias ao viajante não é, nestas condições, suficiente para excluir esta prestação do âmbito de aplicação do artigo 26. da directiva. Aliás, como o Tribunal de Justiça salientou no acórdão de 26 de Fevereiro de 1992, Hacker (C-280/90, Colect., p. I-1111), a propósito da interpretação do artigo 16. , n. 1, da convenção de 27 de Setembro de 1968 relativa à competência judiciária e à execução de decisões em matéria civil e comercial, a prestação fornecida pela agência pode, mesmo quando se limita a fornecer o alojamento, não se reduzir, em tal caso, a uma prestação única, na medida em que pode incluir, para além da locação do alojamento, prestações como as informações e conselhos através dos quais a agência de viagens propõe uma série de opções para férias e a reserva do alojamento. Portanto, não existe qualquer razão para excluir tais prestações do âmbito de aplicação do artigo 26. da Sexta Directiva, na condição, todavia, de o proprietário ou a pessoa que explora o alojamento com o qual a agência celebrou um acordo ser ela própria, como o exigem as disposições do artigo 26. , n. 1, da Sexta Directiva, sujeito passivo do IVA.

Quanto à qualidade de organizador de circuitos turísticos do sujeito passivo

25 Como foi salientado pela Comissão, pelos Governos neerlandês, alemão e do Reino Unido, assim como pela Van Ginkel, as disposições especiais do artigo 26. da Sexta Directiva aplicam-se indistintamente às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos. Estes últimos são equiparados, em conformidade com o disposto no artigo 26. , n. 1, último período, às agências de viagens.

26 Assim, não há que dar uma resposta distinta no caso de um sujeito passivo ter a qualidade de organizador de circuitos turísticos.

27 Em consequência, deve ser respondido às questões colocadas que as disposições do artigo 26. da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que a circunstância de o transporte do viajante não ser assegurado por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos e de estes se limitarem a fornecer ao viajante um alojamento de férias não é susceptível de excluir as prestações fornecidas, por estas empresas, do âmbito de aplicação do artigo 26.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pelo Reino dos Países Baixos, República Federal da Alemanha, pelo Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Gerechtshof te Amsterdam, por acórdão de 4 de Junho de 1991, declara:

As disposições do artigo 26. da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretadas no sentido de que a circunstância de o transporte do viajante não ser assegurado por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos e de estes se limitarem a fornecer ao viajante um alojamento de férias não é susceptível de excluir as prestações fornecidas, por estas empresas, do âmbito de aplicação do artigo 26.