

|

61996J0116

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 6 de Novembro de 1997. - Reisebüro Binder GmbH contra Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Transporte internacional de pessoas - Lugar e matéria colectável da prestação de transporte. - Processo C-116/96.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-06103

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 - Sexta Directiva - Prestações de serviços - Determinação do lugar de conexão fiscal - Prestação de transporte internacional de pessoas a preço «tudo incluído» - Divisão da contrapartida global da prestação entre os Estados-Membros interessados proporcionalmente às distâncias neles percorridas - Aplicação de outros critérios de divisão - Exclusão

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9.º, n.º 2, alínea b)]

Sumário

O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma prestação de transporte internacional de pessoas a preço «tudo incluído», a contrapartida global dessa prestação deve, para determinação da parte do transporte tributável em cada um dos Estados-Membros interessados, ser dividida proporcionalmente às distâncias que nos mesmos foram percorridas, com exclusão de qualquer outro critério de divisão.

Partes

No processo C-116/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Reisebüro Binder GmbH

e

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), 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

(Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relator) e P. Jann, juízes,

advogado-geral: A. La Pergola,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Reisebüro Binder GmbH, por Peter Goth, advogado em Munique,

- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Reisebüro Binder GmbH, representada por Peter Goth, do Governo alemão, representado por Ernst Röder, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 5 de Junho de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Julho de 1997,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 8 de Fevereiro de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de Abril seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do

Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), 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. 4, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitado no âmbito de um litígio que opõe a Reisebüro Binder GmbH (a seguir «Binder») ao Finanzamt Stuttgart-Körperschaften quanto à determinação da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de prestações de transporte fornecidas no âmbito de viagens internacionais em autocarro a preço «tudo incluído».

3 O artigo 9.º da Sexta Directiva prevê:

«1. Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2. Todavia:

...

b) Por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas;

...»

4 O artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva precisa, pelo seu lado, que a matéria colectável no território do país é normalmente constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

5 Resulta do despacho de reenvio que as disposições da legislação alemã aplicáveis aos factos do litígio a que se refere o processo principal, que correspondem aos artigos 9.º, n.º 2, alínea b), e 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, estão contidas na versão de 1980 da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao IVA, a seguir «UStG 1980»).

6 Nos termos do § 3a, n.º 2, ponto 2, desta lei, «Uma prestação de transporte considera-se efectuada no lugar em que o transporte deve ser executado. Se um transporte não se limitar ao território de cobrança do imposto, só releva para efeitos de aplicação da presente lei a parte da prestação efectuada no território de cobrança.»

7 Finalmente, o § 10, n.º 1, da UStG 1980 dispõe: «Nos fornecimentos e outras prestações... o volume de negócios tributável é determinado com base na contraprestação. A contraprestação abrange tudo o que o beneficiário do fornecimento dispense para obtenção da prestação, deduzindo-se, porém, o IVA.»

8 A Binder, que organiza viagens internacionais de autocarro a preço «tudo incluído», com os seus próprios veículos, pediu à administração fiscal alemã para ter em conta, para a divisão territorial da matéria colectável do IVA respeitante à prestação de transporte, não apenas as distâncias percorridas mas também a duração da utilização dos autocarros e da permanência dos passageiros no interior e no exterior do território nacional. Não tendo o seu pedido sido acolhido, recorreu para o Finanzgericht competente e posteriormente interpôs recurso da decisão deste para o Bundesfinanzhof.

9 Considerando que o litígio suscitava um problema de interpretação da Sexta Directiva, este último órgão jurisdicional decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido de que, em caso de transporte transfronteiriço de pessoas, para a determinação da matéria colectável correspondente à parte do transporte efectuada no interior do país,

a) a contraprestação global deve ser sempre dividida na proporção das diversas distâncias percorridas, sem tomar em consideração os períodos de paragem entre as diferentes partes do transporte, por exemplo em caso de viagens de estudo, ou

b) a disposição em questão apenas contém uma disciplina sobre o lugar da prestação de transporte, segundo o qual o mesmo deve ser determinado unicamente com base no critério das distâncias percorridas, com a consequência de que os Estados-Membros têm liberdade para estabelecer o critério de divisão da contraprestação global entre parte tributável e parte não tributável do transporte?»

10 A Binder e a Comissão consideram essencialmente que o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva apenas rege o lugar de uma prestação de transporte e que, para a divisão territorial da contrapartida dessa prestação, se podem tomar em conta outros elementos diferentes da distância percorrida, tais como a duração da permanência nos diferentes lugares de sujeição a IVA. Segundo elas, com efeito, uma parte importante dos custos a suportar pela empresa é antes de mais função, não da distância percorrida, mas do tempo gasto para efectuar a prestação de transporte.

11 O Governo alemão considera, pelo contrário, que a disposição em questão impõe aos Estados-Membros a obrigação de dividirem a contrapartida global da prestação de transporte proporcionalmente às distâncias percorridas. Na sua opinião, o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, que toma em consideração a natureza específica das prestações de transporte, para as quais a duração da permanência não é um elemento significativo, ficaria esvaziado do seu conteúdo se pudesse considerar-se outro método de divisão para determinação da matéria colectável do IVA pelo Estado-Membro interessado.

12 Como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 14 do acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251), o artigo 9.º da Sexta Directiva, que visa estabelecer uma repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de modo uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, estabelece nesta matéria, no seu n.º 1, uma regra de carácter geral e indica, no seu n.º 2, uma série de conexões específicas. O objectivo destas disposições é, designadamente, o de evitar conflitos de competência entre Estados-Membros, susceptíveis de conduzir a duplas tributações.

13 Assim, o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), liga, no caso de prestações de serviços de transporte, o lugar de cumprimento - e, portanto, da tributação - àquele onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas. Tal como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 17 do seu acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Colect., p. 231), esta excepção à regra geral do n.º 1 impõe-se pelo facto de, para o transportador, a sede da sua

actividade económica não constituir um critério útil para a determinação da competência territorial, no que respeita à aplicação do imposto; efectivamente, a própria natureza da execução desta prestação de serviços específica que é o transporte, susceptível de se realizar no território de vários Estados-Membros, exige um critério diferente, que deve permitir essencialmente delimitar as competências respectivas dos diferentes Estados-Membros, para efeitos fiscais.

14 Esta regra de conexão específica para as prestações de transporte, que derroga o regime de determinação do lugar das prestações de serviços previsto pelo artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, visa, assim, assegurar que cada Estado-Membro tribute as prestações de transporte em relação às partes do trajecto efectuadas no seu território (acórdãos de 13 de Março de 1990, Comissão/França, C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 16, e de 23 de Maio de 1996, Comissão/Grécia, C-331/94, Colect., p. I-2675, n.º 10).

15 Embora esta regra não tenha, em princípio, influência sobre o modo de determinação da matéria colectável da prestação de transporte, que obedece aos critérios gerais definidos no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), tem necessariamente influência na divisão a estabelecer, quando a matéria colectável é determinada de modo global, entre os Estados-Membros em que a prestação teve lugar. A fixação do lugar da prestação de transporte no lugar onde se efectuou o transporte em função das distâncias percorridas implica, com efeito, que a divisão entre os diferentes lugares de prestação se baseie neste critério específico.

16 Admitir o contrário conduziria a privar o referido critério de qualquer alcance real e correr o risco, relativamente a uma mesma prestação cuja matéria colectável global pode ser determinada sem dificuldade especial em conformidade com o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, de uma aplicação incerta de métodos diferentes de divisão dessa matéria colectável global entre os Estados-Membros interessados. Essa incerteza seria, aliás, susceptível de conduzir os sujeitos passivos a considerarem o modo de cálculo que lhes fosse mais favorável, em função das diferentes legislações dos Estados-Membros, eventualmente em detrimento dum método de divisão baseado em critérios simples e objectivos.

17 Assim, numa situação como a que caracteriza o litígio do processo principal, em que a determinação da contrapartida global da prestação de transporte não é objecto de qualquer controvérsia e em que o litígio se limita à forma de divisão dessa contrapartida entre os Estados-Membros em que se realizou a prestação, o critério específico previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva impõe que se proceda a essa divisão proporcionalmente às distâncias percorridas em cada um dos Estados-Membros interessados.

18 Por conseguinte, deve responder-se à questão prejudicial que o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma prestação de transporte internacional de pessoas a preço «tudo incluído», a contrapartida global dessa prestação deve, para determinação da parte do transporte tributável em cada um dos Estados-Membros interessados, ser dividida proporcionalmente às distâncias que nos mesmos foram percorridas.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

19 As despesas efectuadas pelo Governo alemão 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

(Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof por despacho de 8 de Fevereiro de 1996, declara:

O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), 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, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma prestação de transporte internacional de pessoas a preço «tudo incluído», a contrapartida global dessa prestação deve, para determinação da parte do transporte tributável em cada um dos Estados-Membros interessados, ser dividida proporcionalmente às distâncias que nos mesmos foram percorridas.