

|

## 62001J0149

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 19 de Junho de 2003. - Commissioners of Customs & Excise contra First Choice Holidays plc. - Pedido de decisão prejudicial: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Reino Unido. - Sexta Directiva IVA - Artigo 26.º, n.º2 - Regime especial de tributação das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos - Matéria colectável - Margem - Montante total pago pelo viajante. - Processo C-149/01.

*Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-06289*

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 específico das agências de viagens - Matéria colectável - «Montante total pago pelo viajante» - Conceito - Quantia adicional paga por uma agência intermediária ao organizador de circuitos turísticos no valor do desconto por ela concedido ao viajante - Inclusão*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 26.º, n.º 2)*

## Sumário

*\$\$O artigo 26.º, n.º 2, 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 o conceito de «montante total pago pelo viajante», na acepção desta disposição, inclui a quantia adicional que uma agência de viagens que opera na qualidade de intermediário por conta de um organizador de circuitos turísticos deve pagar a este último, para além do preço pago pelo viajante e na medida do desconto a este feito pela referida agência de viagens relativamente ao preço da viagem fixado no catálogo do organizador de circuitos turísticos.*

*Esta quantia adicional paga por terceiro apresenta com efeito um vínculo directo com a prestação de serviços fornecida ao viajante e está portanto incluída na contrapartida desta prestação recebida pelo organizador. Não pode ser considerada a contrapartida de um serviço fornecido pelo organizador de circuitos turísticos à agência de viagens e consistente em lhe conceder a faculdade de vender a viagem a preço reduzido.*

*( cf. n.os 33, 34, disp. )*

## **Partes**

*No processo C-149/01,*

*que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre*

*Commissioners of Customs & Excise*

*e*

*First Choice Holidays plc,*

*uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 26.º, n.º 2, 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 (Sexta Secção),*

*composto por: R. Schintgen, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, C. Gulmann (relator), V. Skouris, F. Macken e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,*

*advogado-geral: A. Tizzano,*

*secretário: L. Hewlett, administradora principal,*

*vistas as observações escritas apresentadas:*

*- em representação da First Choice Holidays plc, por K. Prosser, QC, mandatado por M. Whitehouse, solicitor,*

*- em representação do Governo do Reino Unido, por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por P. Sales, barrister,*

*- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e M. Lumma, na qualidade de agentes,*

*- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,*

*visto o relatório para audiência,*

*ouvidas as observações da First Choice Holidays plc, representada por K. Prosser, do Governo do Reino Unido, representado por P. Ormond, na qualidade de agente, assistida por P. Sales, e*

da Comissão, representada por R. Lyal, na audiência de 14 de Março de 2002,  
ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Setembro de 2002,  
profere o presente

Acórdão

## Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 13 de Março de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça no dia 26 de Março seguinte, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) colocou, nos termos do artigo 234.º CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 26.º, n.º 2, 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; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram colocadas no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), competentes no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), à First Choice Holidays plc (a seguir «First Choice Holidays»), organizador de circuitos turísticos, a respeito de um pedido de restituição de IVA apresentado por esta última sociedade.

Quadro jurídico

3 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), 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».

4 O artigo 26.º da Sexta Directiva, de epígrafe «Regime especial das agências de viagens», prevê nos seus n.os 1 e 2:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo [...] Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

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 [...] Considera-se matéria colectável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na acepção do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), 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 e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante.»

5 O artigo 26.º da Sexta Directiva foi transposto no Reino Unido pela Section 53 do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) e pelo Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regulamento de 1987 relativo ao imposto sobre o valor

acrescentado aplicável aos organizadores de circuitos turísticos). As disposições da regulamentação interna foram precisadas através da circular 709/5/88 dos Commissioners, intitulada «Tour Operator's Margin Scheme» (TOMS) (regime respeitante à margem aplicável aos organizadores de circuitos turísticos).

*O litígio na causa principal e as questões prejudiciais*

6 A First Choice Holidays estabelece programas de viagens organizadas, adquirindo as suas respectivas componentes. Confia a agências de viagens, no quadro de contratos de comissão, a venda do produto final aos viajantes.

7 Os contratos de comissão celebrados entre a First Choice Holidays e as agências de viagens não contêm qualquer disposição referente ao preço a que podem ser vendidas as viagens pelas agências. Estas são livres de organizar a sua venda a preços reduzidos relativamente aos preços publicados nos catálogos da First Choice Holidays. As agências aplicam habitualmente descontos sobre os preços das viagens sem obterem, caso a caso, o seu acordo prévio.

8 Todavia, os contratos de comissão prevêem que a First Choice Holidays receberá da agência o preço total que consta do catálogo e que a agência tem direito a uma comissão correspondente a uma certa percentagem, geralmente fixada em 10% deste preço.

9 Numa hipótese em que o preço total é de 1 000 GBP e em que a agência concede ao viajante um desconto de 50 GBP, este deverá pagar 950 GBP à First Choice Holidays. Na prática, esta última receberá a quantia de 950 GBP por intermédio da agência de viagens, a qual, além disso, deverá pagar à First Choice Holidays a quantia de 50 GBP correspondente à diferença entre o preço indicado no catálogo e o efectivamente praticado. A agência debitará ainda à First Choice Holidays uma comissão de 100 GBP, ou seja, 10% do preço de catálogo.

10 Quando uma viagem era vendida, a First Choice Holidays preparava uma «factura viajante», que enviava à agência. O seu exemplar destinado ao viajante indicava o preço da viagem que consta do catálogo, sem mencionar qualquer desconto ou comissão. Quando da sua transmissão ao viajante, a agência ou acrescentava um documento que indicava o preço efectivo da viagem, com a dedução do desconto, ou alterava manualmente a factura para indicar este último preço. Frequentemente, a First Choice Holidays ignorava o montante do desconto eventualmente feito e, portanto, não conhecia o preço pago pelo viajante.

11 Em 1998, a First Choice Holidays reclamou aos Commissioners o reembolso de uma quantia de 921 456 GBP, invocando ter pago, por erro, IVA sobre os descontos concedidos pelas agências na venda das suas viagens.

12 Os Commissioners indeferiram a sua reclamação.

13 A First Choice Holidays interpôs recurso desta decisão para o Vat and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Por decisão de 22 de Novembro de 1999, este julgou o recurso admissível e concedeu-lhe provimento. Considerou que o pagamento pelas agências de viagens da diferença entre o preço indicado no catálogo e o preço com desconto se situava fora do âmbito de aplicação do regime previsto pelo artigo 26.º da Sexta Directiva.

14 Os Commissioners interpuseram recurso da decisão deste órgão jurisdicional para a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido). Por decisão de 28 de Junho de 2000, esta decidiu que o artigo 26.º da Sexta Directiva não se aplicava, na hipótese anteriormente referida, à quantia de 50 GBP devida pela agência de viagens, dado que não se tratava de um montante «pago pelo viajante». Considerou que, em todo o caso, esta quantia podia razoavelmente ser qualificada ou de um pagamento pela viagem ou de uma remuneração de um serviço prestado pela First Choice Holidays à agência e que consistia em lhe permitir vender a

viagem ao preço que considerasse apropriado. Considerando que o Vat and Duties Tribunal, London, tinha concluído pela segunda qualificação, decidiu que se tratava do apuramento da matéria de facto, que não podia ser posto em causa na fase de recurso.

15 Os Commissioners recorreram da decisão da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). Invocaram que, na hipótese já referida, o montante adicional de 50 GBP pago pela agência de viagens à First Choice Holidays por conta do viajante ou em seu benefício directo constituía um elemento, pago por terceiro, da contrapartida total obtida pelo organizador de circuitos turísticos, pelo que este montante devia ser tomado em conta para efeitos do cálculo do IVA.

16 A Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), entendendo que a solução do litígio nela pendente depende da interpretação da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Numa situação em que um organizador de circuitos turísticos na acepção do artigo 26.º da Directiva 77/388/CEE:

a) fornece viagens organizadas a clientes por intermédio de agências de viagens independentes;

b) permite que a agência forneça estas viagens organizadas com um desconto relativamente ao preço publicado no catálogo do organizador de circuitos turísticos (ficando o cliente obrigado apenas ao pagamento do preço reduzido no que toca a essas viagens);

c) exige da agência que fornece as viagens organizadas a preço reduzido não apenas o pagamento ao organizador de circuitos turísticos do preço realmente cobrado ao cliente, mas também o pagamento de uma quantia adicional correspondente ao desconto concedido ao cliente (que não está ao corrente dos acordos financeiros celebrados entre o organizador de circuitos turísticos e a agência), pelo que a agência deve ao organizador de circuitos turísticos a totalidade do preço de catálogo no que toca às viagens organizadas;

d) compromete-se a pagar à agência uma comissão baseada no preço de catálogo das viagens, que, na prática, é compensada pelas quantias devidas pela agência nos termos da alínea c), supra;

e) desconhece se a agência vendeu ou não determinadas viagens organizadas a um preço reduzido ou o montante deste desconto;

f) nas relações entre ele próprio e a agência, prepara a sua contabilidade com base no preço total, como figura no catálogo, que recebeu desta última pela viagem vendida,

1) uma vez assentes os factos anteriores, como deve ser qualificada a quantia adicional [referida na alínea c), supra] que é paga pela agência de viagens ao organizador de circuitos turísticos para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 26.º da directiva?

2) a expressão o montante total pago pelo viajante constante do n.º 2 do artigo 26.º da directiva abrange a quantia adicional referida na alínea c) anterior?».

Quanto às questões prejudiciais

17 Com as suas duas questões prejudiciais, que há que examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se o artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «montante total pago pelo viajante», na acepção desta disposição, inclui a quantia adicional que uma agência de viagens que opera na qualidade de intermediário por conta de um organizador de circuitos turísticos deve, em circunstâncias como as descritas na decisão de reenvio, pagar a este último, para além do preço

*pago pelo viajante e na medida do desconto a este feito pela referida agência de viagens relativamente ao preço da viagem fixado no catálogo do organizador de circuitos turísticos.*

#### *Observações apresentadas ao Tribunal*

*18 A First Choice Holidays alega que o artigo 26.º da Sexta Directiva institui uma excepção ao regime geral de determinação da matéria colectável. Não constituirá um simples caso de aplicação das regras gerais referentes a esta matéria e previstas no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, disposição que visa, designadamente, a contrapartida obtida pelo fornecedor ou o prestador de serviços da parte de um terceiro. O teor do artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva é nitidamente diferente do desta última disposição. O acento terá sido colocado no viajante e na sua relação com o organizador de circuitos turísticos. A falta de referência a um «terceiro» não poderá decorrer de um esquecimento. Esta análise estará confirmada pelo teor do referido artigo 26.º, n.º 2, nos termos do qual os custos incluídos na margem do organizador serão apenas os das «entregas e prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante». Entre os custos suportados pelo organizador, só poderão, portanto, ser incluídos no cálculo da margem os referentes aos diversos elementos que constituem as viagens organizadas que são vendidas ao cliente.*

*19 Mesmo supondo que a expressão «montante total pago pelo viajante» inclui uma quantia paga por terceiro, o montante adicional pago pela agência ao organizador não deve ser incluído na matéria colectável. A agência não intervém na qualidade de representante do cliente, o qual só está obrigado a pagar pela viagem o preço diminuído do montante do desconto. A única operação pertinente à luz do artigo 26.º da Sexta Directiva será a que intervém entre o organizador e o viajante para o fornecimento de viagens organizadas. O referido artigo respeitará ao montante facturado pelo organizador a título da operação referente a este fornecimento e não ao montante facturado a título de outra operação e por prestação diversa. Ora, na medida em que, como julgou o Vat and Duties Tribunal, London, o montante adicional foi exclusivamente devido a título de uma prestação de serviços fornecida pelo organizador de circuitos turísticos à agência de viagens, este montante não pode ser incluído na margem do organizador, na acepção do artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva.*

*20 Contrariamente à First Choice Holidays, os Governos do Reino Unido e alemão, bem como a Comissão, entendem que o montante adicional pago pela agência de viagens deve ser incluído no «montante total pago pelo viajante», na acepção do artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva, como contrapartida paga por terceiro, em conformidade com a regra enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva.*

#### *Resposta do Tribunal*

*21 Há que recordar que o artigo 26.º da Sexta Directiva institui uma excepção ao regime geral relativamente à matéria colectável no que respeita a determinadas operações das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos (acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 5).*

*22 Enquanto excepção ao regime normal da Sexta Directiva, este artigo só pode ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objectivo (acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.º 34).*

*23 O objectivo do regime especial de IVA instituído pelo artigo 26.º da Sexta Directiva consiste em adaptar as regras aplicáveis à natureza específica da actividade das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos (acórdãos de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Colect., p. I-5723, n.º 15, e Madgett e Baldwin, já referido, n.º 18).*

*24 Os serviços fornecidos por estas 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. A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à matéria colectável e à dedução do imposto a montante confrontar-se-ia, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, com dificuldades práticas para estas empresas que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade (acórdãos, já referidos, Van Ginkel, n.os 13 e 14, e Madgett e Baldwin, n.º 18).*

*25 Ao fixar um lugar de tributação único e ao considerar como matéria colectável do IVA a margem da agência de viagens ou do organizador de circuitos turísticos, ou seja, a diferença entre o «montante total pago pelo viajante», sem IVA, e o custo efectivo, IVA incluído, suportado pela agência de viagens ou pelo organizador de circuitos turísticos para as prestações de serviços de outros sujeitos passivos, o artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva destina-se a evitar as dificuldades mencionadas no número anterior e, especialmente, a garantir uma dedução simplificada do imposto pago a montante, seja qual for o Estado-Membro em que foi cobrado.*

*26 A realização deste objectivo não requer de forma alguma uma derrogação à regra geral enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, que, para efeitos da determinação da matéria colectável, se refere ao conceito de «contrapartida que [...] o prestador recebeu ou deve receber [...] do destinatário ou de um terceiro».*

*27 Esta «contrapartida» corresponde ao mesmo elemento económico que o «montante total pago pelo viajante» a que se refere o artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Tanto no regime geral como no regime específico, este elemento corresponde ao preço pago ao prestador de serviços. Independentemente do objectivo prosseguido pelo referido artigo 26.º, n.º 2, o conceito em causa deve manter a mesma definição jurídica nos dois regimes.*

*28 Neste contexto, a expressão «pago pelo viajante» utilizada no artigo 26.º, n.º 2, não pode ser interpretada literalmente, no sentido de excluir da matéria colectável do IVA um elemento da «contrapartida» obtida de um terceiro na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a).*

*29 No que toca à «contrapartida» a que se refere esta última disposição, há que recordar que constitui o valor subjectivo, ou seja, o efectivamente cobrado em cada caso concreto (acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors, C-288/94, Colect., p. I-5311, n.º 16, e Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 27).*

*30 A matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado e deve, portanto, existir um vínculo directo entre o serviço prestado e o valor recebido (v., designadamente, acórdão de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Colect., p. 6365, n.º 11).*

*31 Portanto, esse vínculo directo também deve existir quando o elemento da contrapartida é obtido da parte de terceiro.*

*32 Em circunstâncias como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a quantia adicional paga pela agência de viagens ao organizador de circuitos turísticos constitui uma condição a que este último sujeita o fornecimento da sua prestação de serviços e a comissão devida à agência de viagens é calculada sobre o preço total da viagem que está fixado no catálogo.*

*33 Esta quantia adicional paga por terceiro apresenta, portanto, um vínculo directo com a prestação de serviços fornecida ao viajante. Donde decorre estar incluída na contrapartida desta prestação que é recebida pelo organizador de circuitos turísticos e, por conseguinte, incluir-se no «montante total pago pelo viajante», na acepção do artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Não pode ser considerada a contrapartida de um serviço fornecido pelo organizador de circuitos turísticos à agência de viagens e consistente em lhe conceder a faculdade de vender a viagem a preço reduzido.*

*34 Há, pois, que responder às questões prejudiciais que o artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «montante total pago pelo viajante», na acepção desta disposição, inclui a quantia adicional que uma agência de viagens que opera na qualidade de intermediário por conta de um organizador de circuitos turísticos deve, em circunstâncias como as descritas na decisão de reenvio, pagar a este último, para além do preço pago pelo viajante e na medida do desconto a este feito pela referida agência de viagens relativamente ao preço da viagem fixado no catálogo do organizador de circuitos turísticos.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*35 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e alemão, bem como pela Comissão, 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 (Sexta Secção),*

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), por decisão de 13 de Março de 2001, declara:*

*O artigo 26.º, n.º 2, 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 o conceito de «montante total pago pelo viajante», na acepção desta disposição, inclui a quantia adicional que uma agência de viagens que opera na qualidade de intermediário por conta de um organizador de circuitos turísticos deve, em circunstâncias como as descritas na decisão de reenvio, pagar a este último, para além do preço pago pelo viajante e na medida do desconto a este feito pela referida agência de viagens relativamente ao preço da viagem fixado no catálogo do organizador de circuitos turísticos.*