CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 30 de Abril de 1998 *

1. A High Court of Justice vem requerer a este Tribunal que esclareça se o regime especial do IVA previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva 77/388/CEE [1] (a seguir «Sexta Directiva»), destinado às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos, se pode aplicar a um hoteleiro que, para além do alojamento, oferece aos seus clientes a viagem de ida e volta até ao hotel e a organização de uma excursão durante a estada, contra pagamento de um preço fixado de forma global.

2. Chamado a pronunciar-se sobre uma questão, suscitada pela primeira vez perante a High Court of Justice, que decidiu remeter-lha para apreciação, o Value Added Tax Tribunal coloca a este Tribunal questões complementares, para o caso de o hoteleiro ficar abrangido pelo regime do artigo 26.°, acerca das modalidades de cálculo da matéria colectável.

3. O Value Added Tax Tribunal deseja saber, em concreto, como apurar a matéria colectável de tal operação, cuja particularidade reside em englobar, simultaneamente, o alojamento fornecido pelo hoteleiro a título de prestação própria, abrangido em princípio pelo regime comum do IVA, e prestações adquiridas a terceiros, que beneficiam directamente o viajante, sendo este tipo de prestações expressamente visado pelo artigo 26.°

Enquadramento jurídico

O artigo 26.° da Sexta Directiva

4. O artigo 26.° da Sexta Directiva introduz uma excepção ao regime geral estabelecido por essa directiva para definir a matéria colectável [2].

* Língua original: francês.

1 — Directiva 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).

2 — As regras de direito comum de determinação da matéria colectável estão enunciadas no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, o qual estabelece que a matéria colectável é constituída, para a maioria das prestações de serviços, «... 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...».

5. O artigo 26.° prevê o seguinte:

«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 em A), 3, c), do artigo 11.° 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. 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 e 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.»

A legislação britânica

6. O artigo 26.° da Sexta Directiva foi transposto para a legislação britânica, à data dos factos, pela Section 37A do Value Added Tax Act 1983 (lei de 1983 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) [3] bem como pelo Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regulamento de 1987 relativo ao

3 — As disposições correspondentes encontram-se presentemente na Section 53 do Value Added Tax 1994 (lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado).

imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos organizadores de circuitos turísticos).

7. As disposições da legislação britânica foram especificadas na circular 709/5/88 dos Commissioners of Customs & Excise, intitulada «Regime relativo à margem aplicável aos organizadores de circuitos turísticos» («Tour Operator's Margin Scheme» de 1 de Abril de 1988, a seguir «TOMS»).

Os factos, o processo nacional e as questões prejudiciais

8. T. P. Madgett e R. M. Baldwin (também designados de «demandados no processo principal») exploram, no âmbito de uma sociedade («partnership»), um hotel, o Howden Court Hotel, situado no Devon, na Inglaterra. A clientela do hotel é composta por pessoas na situação de reforma e pré-reforma, que aí permanecem, em média, seis ou sete dias. 90% dos clientes do hotel, provenientes principalmente do Norte de Inglaterra, compram uma «viagem organizada», ou seja, pagam um preço fixo que inclui: i) alojamento em regime de meia pensão, ii) transporte em autocarro a partir de diversos pontos de recolha de passageiros no Norte de Inglaterra e iii) excursão de um dia em autocarro. Os restantes clientes fazem a viagem de ida e volta por sua conta. Não têm direito ao percurso turístico e pagam um preço diferente.

9. Os demandados no processo principal adquirem os serviços de transporte a terceiros, na sequência de um acordo estabelecido com uma empresa de aluguer para toda a época estival. O autocarro recolhe os clientes aos sábados, em diferentes locais do Norte de Inglaterra, e leva-os de volta aos mesmos locais na sexta-feira seguinte. É também possível apanhar o autocarro às terças-feiras, para visitar o Devon.

10. T. P. Madgett e R. M. Baldwin sempre pensaram que o artigo 26.° da Sexta Directiva não lhes era aplicável, em virtude de serem hoteleiros e não organizadores de circuitos turísticos.

11. Nos avisos de liquidação relativos ao período de 1 de Maio de 1988 a 31 de Janeiro de 1993, os Commissioners of Customs & Excise consideraram, em contrapartida, que os demandados no processo principal deviam ser colectados tendo em atenção o facto de que as viagens organizadas que forneciam se encontravam abrangidas pelo artigo 26.° da Sexta Directiva.

Processo C-308/96

12. Estes últimos interpuseram recurso para o Value Added Tax Tribunal, que considerou que o artigo 26.° não lhes era aplicável. Os Commissioners of Customs & Excise recorreram da sentença para a High Court of

Justice, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) Quais são os critérios para determinar se as actividades de um sujeito fiscal passivo são actividades de uma "agência de viagens" ou de um "organizador de circuitos turísticos" a que se aplica o disposto no artigo 26.° da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Sexta Directiva IVA)? Em especial, aplica-se a referida disposição a uma pessoa que, embora não sendo uma "agência de viagens" nem um "organizador de circuitos turísticos" na acepção normal dessas expressões em inglês, fornece aos viajantes serviços de um género comummente fornecido por agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos?

2) Tendo em conta a resposta à questão 1), aplica-se a referida disposição a operações do tipo da que está em causa no presente processo, em que os proprietários de um hotel do Sul de Inglaterra oferecem aos seus clientes, como parte do seu negócio como hoteleiros e a um preço único global, uma estadia de uma semana no hotel, transporte em autocarro entre o hotel e locais no Norte de Inglaterra e um circuito turístico local em autocarro, durante a sua estadia no hotel (sendo os elementos de transporte adquiridos pelos proprietários do hotel a uma companhia de aluguer de autocarros)?»

13. Enquanto o processo se encontrava pendente na High Court of Justice, T. P. Madgett e R. M. Baldwin apresentaram um novo fundamento, segundo o qual o método de repartição prescrito pela circular 709/5/88 para determinar a margem do organizador de circuitos turísticos era contrário à regulamentação comunitária. A High Court of Justice entendeu não lhe caber julgar essa questão, uma vez que não fora apreciada pelo Value Added Tax Tribunal, não sendo, por isso, objecto do recurso que lhe fora submetido.

Processo C-94/97

14. Na sequência do reenvio, T. P. Madgett e R. M. Baldwin sustentaram perante o Value Added Tax Tribunal que a disposição nacional que prevê a repartição do preço pago pelo viajante pelos componentes da viagem organizada que foram adquiridos a terceiros e os que são fornecidos pelo próprio hotel com base nos custos não é conforme ao direito comunitário. Segundo eles, o artigo 26.° da Sexta Directiva não derroga o cálculo da matéria colectável das prestações próprias previsto no artigo 11.° desse diploma, mesmo

que estas últimas façam parte de um pacote que inclui prestações adquiridas a terceiros.

15. Os Commissioners of Customs & Excise sustentaram, por sua vez, que a circular 709/5/88 está em conformidade com o disposto no artigo 26.° quando estabelece que a margem dos organizadores de circuitos turísticos deve ser calculada com base no custo efectivo das prestações adquiridas a terceiros.

16. O Value Added Tax Tribunal decidiu então suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre as questões prejudiciais seguintes:

«Na hipótese de ser decidido no processo C-308/96 que o disposto no artigo 26.° da Sexta Directiva é aplicável às operações do tipo em questão no presente processo:

1) Na correcta interpretação do artigo 26.°, se um organizador de circuitos turísticos, por meio de uma única transacção, prestar ao viajante um serviço que em parte é prestado ao organizador de circuitos turísticos por outros sujeitos passivos ["bought-in" ("prestações de serviços adquiridas a terceiros")] e, em parte, prestado pelo próprio organizador ["in-house" ("prestações de serviços efectuadas pelo próprio")], sobre que base deve ser calculada a margem do organizador de circuitos turísticos?

2) Em especial, o artigo 26.° deve ser interpretado no sentido de que

a) impõe a repartição do total recebido do viajante pelo organizador de circuitos turísticos pelas prestações de serviços adquiridas a terceiros e pelas prestações efectuadas pelo próprio, por referência aos custos dos componentes; ou

b) permite que os Estados-Membros imponham a repartição por referência aos referidos custos i) de um modo geral ou ii) no caso de operações do tipo em causa no presente processo; ou

c) permite que essa repartição seja feita de acordo com os princípios gerais que regulam a determinação da matéria colectável, constantes do artigo 11.°?»

Observações liminares

17. Nesta fase, para uma melhor compreensão das circunstâncias do processo principal e das características das regras que definem a matéria colectável, não é demais precisar os motivos pelos quais os demandados no processo principal podem preferir ficar sujeitos ao regime de tributação de direito comum da Sexta Directiva e não ao do artigo 26.°

18. Com efeito, de um ponto de vista estritamente matemático, o cálculo do IVA de acordo com um ou outro regime conduz aos mesmos resultados. A tributação da contrapartida de um serviço, mediante a dedução dos impostos pagos a montante pelo fornecedor do serviço, ou a tributação da margem realizada sobre esse serviço dão origem a um IVA idêntico.

19. Todavia, um operador económico que forneça simultaneamente prestações próprias, à margem da viagem organizada, e prestações próprias, conjuntamente com prestações adquiridas a terceiros, em contrapartida de um preço fixado de forma global, está sujeito a dois regimes fiscais diferentes. Fica, deste modo, confrontado com obrigações de tipo administrativo de carácter vinculativo, uma vez que é obrigado a proceder a repartições do seu volume de negócios pelos regimes fiscais aplicáveis.

Quanto às questões suscitadas pela High Court of Justice

20. Com a sua primeira questão, a High Court of Justice quer saber se o regime especial de tributação do IVA, definido pelo artigo 26.° da Sexta Directiva, se aplica às prestações de serviços fornecidas por um operador económico a quem o respectivo direito nacional não reconhece a qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos, quando essas prestações fazem parte das que são geralmente fornecidas por esses agentes e organizadores.

21. Assim, o Tribunal é convidado, em síntese, a traçar os contornos das noções de agências de viagens e de organizadores de circuitos turísticos.

22. A fim de interpretar esta disposição, importa examinar o seu conteúdo e identificar os objectivos do regime estabelecido pelo legislador comunitário, de acordo com a jurisprudência constante deste Tribunal [4].

23. A Sexta Directiva não fornece qualquer definição dos termos empregues, o que torna

4 — V., por exemplo, o acórdão de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Colect., p. I-4161, n.° 47).

a aplicação do artigo 26.° dependente do conteúdo que lhe for dado por cada Estado-Membro.

24. Ora, estas noções são noções comunitárias, cuja definição não pode ser deixada ao critério dos Estados-Membros [5]. Por outro lado, a harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios constitui o principal objectivo da Sexta Directiva. Consequentemente, o recurso a um critério formal, que sujeitasse a aplicação do regime fiscal previsto pelo artigo 26.° ao estatuto jurídico conferido por cada Estado-Membro aos operadores incluídos na categoria de agências de viagens ou de organizadores de circuitos turísticos (a seguir «agências de viagens»), corria o risco de comprometer a sua aplicação uniforme no território comunitário [6].

25. A finalidade dessa disposição permite determinar os elementos de uma interpretação útil, respeitadora das exigências de harmonização impostas pela Sexta Directiva.

5 — V., por exemplo, acerca de uma outra noção comunitária utilizada pela Sexta Directiva, a noção de «evasão fiscal», o acórdão de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, n.° 20).

6 — A matéria colectável deve também ser harmonizada, de acordo com o nono considerando da Sexta Directiva, «... a fim de que a aplicação da taxa comunitária às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros».

26. Isto foi claramente exposto por este Tribunal no acórdão de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel, nos termos do qual:

«Os serviços fornecidos por... [as agências de viagens e os organizadores de serviços turísticos] 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 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.

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...» [7].

7 — C-163/91, Colect., p. I-5723, n.° 13 a 15 (sublinhado nosso).

27. O regime do artigo 26.° justifica-se, assim, pelo carácter específico da actividade das agências de viagens, que leva estes operadores a fornecer prestações de serviços realizadas por outros sujeitos passivos, frequentemente estabelecidos no território de outros Estados-Membros. O artigo 26.° visa, portanto, fazer desaparecer as dificuldades geradas pela multiplicidade de formalidades administrativas, decorrentes dos diversos regimes dos Estados-Membros, mediante a fixação de um local de tributação único e a previsão de um regime de tributação da margem entregue pela agência de viagens. Esta fica, assim, dispensada de satisfazer determinadas obrigações de natureza vinculativa junto das autoridades fiscais de outros Estados-Membros e furta-se a uma dupla tributação, dado que a dedução das taxas pagas noutro Estado-Membro é impossível e a sua recuperação pode revelar-se bastante complicada, no quadro do direito comunitário aplicável após adopção da Sexta Directiva.

28. À semelhança dos Governos intervenientes no processo e da Comissão, pensamos que estas razões justificam que o regime do artigo 26.° não se aplique apenas aos operadores a que se aplica a qualificação formal de agências de viagens. Entendemos que convém atribuir às noções controvertidas um sentido funcional, extraído da natureza das actividades do operador económico em causa.

29. A especificidade de uma actividade, como a exercida por uma agência de viagens, não desaparece pelo simples motivo de o operador económico que contrata com o viajante não beneficiar dessa qualidade, na acepção que lhe pode ser dada no Estado-Membro em causa.

30. A preocupação de simplificação, manifestada pelo legislador comunitário, vale de igual modo para o caso de dois operadores económicos que exercem uma actividade idêntica e se encontram, assim, logicamente, confrontados com dificuldades idênticas.

31. É nisto que se traduz, nomeadamente, o princípio da neutralidade do IVA. Como sublinhou, e com razão, o Governo alemão, a aplicação selectiva, a actividades de idêntica natureza, de um regime que vise simplificar o cumprimento das obrigações fiscais pelos operadores em causa favoreceria, sem motivo, uma determinada categoria de operadores. A actividade dos outros ficaria entravada pelas dificuldades decorrentes da localização das prestações de serviços.

32. O Tribunal considera que um dos princípios que regulam o sistema do IVA é o da eliminação dos factores susceptíveis de provocar distorções da concorrência a nível nacional e comunitário [8]. Essas distorções podem ser evitadas mediante uma leitura do artigo 26.° que englobe actividades comparáveis de acordo com critérios objectivos, e não em função da classificação predeterminada de

8 — Acórdão Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (já referido, n.° 23).

um operador económico em certa categoria profissional, embora este dedique uma parte importante da sua actividade a prestar serviços que integram outra categoria [9].

33. O regime do artigo 26.° deve, pois, ser aplicado aos operadores económicos que organizam habitualmente viagens ou circuitos turísticos e que, para fornecerem prestações de serviços geralmente associadas a este tipo de actividades, como o alojamento ou o transporte, recorrem a outros sujeitos passivos.

34. Os critérios que permitem designar os operadores económicos que exercem uma actividade de agência de viagens, na acepção do artigo 26.° da Sexta Directiva, não são fáceis de definir quando, entre as prestações oferecidas, umas são efectuadas pelo próprio operador enquanto outras são adquiridas a terceiros. Os debates revelaram que um hotel pode proporcionar à sua clientela serviços, fornecidos por terceiros, estranhos à sua actividade *strictu sensu*, sem que tal justifique, em nosso entender, que lhe seja atribuída a qualidade de agência de viagens. É o que se passa quando o hotel faculta aos seus clientes o serviço de um táxi que efectua trajectos até uma estação de caminho-de-ferro ou um aeroporto próximos.

9 — Sobre a definição, de acordo com critérios objectivos, da matéria colectável do IVA, *ibidem*, n.° 23.

35. O critério a que recorre o Governo alemão, segundo o qual a actividade do operador económico cujo objecto social não é organizar viagens ou circuitos turísticos não muda de natureza quando as prestações anexas à sua actividade se mantenham acessórias, apresenta uma certa utilidade.

36. Consideramos que a prestação é acessória quando, por um lado, contribua para a boa execução da prestação principal e, por outro, represente uma parte marginal do valor do pacote, relativamente à prestação principal. Não constitui um fim para a clientela, ou um serviço procurado por ele próprio, mas sim a forma de beneficiar do serviço principal em melhores condições.

37. É esse o caso, por exemplo, do transporte facultado por um hotel, localmente, para conduzir os seus clientes a destinos próximos.

38. Em contrapartida, pode qualificar-se de prestação equivalente à prestação principal fornecida por um operador económico o serviço cuja proporção no valor global do preço pago pelo viajante é significativa, de modo que não pode ser considerado acessório, quando comparado com outras prestações oferecidas, nem pelo seu valor nem pelo seu objecto aos olhos da clientela. Cabe aqui acrescentar que, para justificar esta classificação, a prestação de serviços deve ser forne-

cida com uma certa frequência, pois se for puramente ocasional terá a natureza de prestação acessória.

39. Assim, oferecendo um hotel habitualmente aos seus clientes, para além do alojamento, serviços que, como uma excursão turística, extravasam da actividade tradicional reservada aos hoteleiros e cuja realização tem inegável repercussão no preço praticado, parece-nos que as prestações anexas não podem ser equiparadas a prestações de serviços acessórias. Em virtude da sua existência, a actividade do operador económico reveste-se, então, de outra natureza.

40. Nesse caso, deve considerar-se que o operador económico está sujeito às disposições do artigo 26.° da Sexta Directiva, mesmo que o direito nacional não lhe reconheça a qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos.

41. A segunda questão colocada pela High Court of Justice respeita à aplicação ao litígio do processo principal das regras do direito comunitário e não à respectiva interpretação. Tal como a Comissão, pensamos que não cabe ao Tribunal de Justiça substituir-se ao órgão jurisdicional nacional no julgamento do conflito, cabendo a este, face ao conjunto de elementos factuais de que dispõe, nomeadamente, o conhecimento que tem da parte das prestações adquiridas no preço fixado de forma global, pronunciar-se com base na resposta à primeira questão.

Quanto às questões colocadas pelo Value Added Tax Tribunal

42. O Value Added Tax Tribunal coloca-se na hipótese de o artigo 26.° da Sexta Directiva se aplicar a um operador económico, a quem o direito nacional não reconhece a qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos, que fornece à sua clientela, contra pagamento de um preço fixado de forma global, prestações de serviços compostas de prestações efectuadas por si e prestações adquiridas a terceiros. O juiz de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça como calcular a margem tributável das prestações fornecidas, em aplicação do artigo 26.°

43. Para esse efeito, o Value Added Tax Tribunal deseja saber a base de avaliação dos elementos constitutivos do preço.

44. Primeiramente, importa definir o âmbito de aplicação do artigo 26.°, num caso em que uma viagem organizada abrange diferentes tipos de prestações, próprias e adquiridas a terceiros.

45. Contrariamente aos restantes intervenientes, o Governo sueco defende a ideia de que o regime de tributação da margem se aplica ao conjunto das prestações. Segundo ele, a aplicação selectiva do artigo 26.° conduziria à criação de distorções da concorrência entre as agências de viagens que fornecem, simultaneamente, prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias, podendo estas estar sujeitas a taxas diferentes, e as agências de viagens que só fornecem prestações adquiridas, eventualmente, sujeitas à mesma taxa de tributação. A aplicação geral do artigo 26.° a todas as prestações de serviços faria desaparecer essas distorções ao sujeitar as prestações próprias ao regime das prestações adquiridas.

46. A solução proposta pelo Governo sueco permite certamente evitar a complexidade das repartições exigidas pela coexistência, num mesmo contrato, de dois regimes fiscais diferentes.

47. Todavia, não nos parece que seja conforme nem com a letra nem com o espírito do artigo 26.° da Sexta Directiva.

48. O artigo 26.°, n.° 1, esclarece de forma muito clara que o regime que consagra se aplica às operações das agências de viagens «... sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros *sujeitos passivos*...» [10].

49. O método de cálculo da matéria colectável, tal como se encontra definido no artigo 26.°, n.° 2, consiste em deduzir do valor global, IVA excluído, a pagar pelo viajante «... 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» [11].

50. O texto não faz qualquer referência às prestações próprias e não se afigura que esta omissão signifique que o montante das prestações próprias, uma vez que não consta das deduções, fique compreendido na matéria colectável. Daqui deve, portanto, concluir-se que esta categoria de prestações está abrangida por outro regime fiscal.

51. O objectivo pretendido pelo legislador, que é o de adaptar as normas aplicáveis ao carácter específico das actividades das agências de viagens, confirma esta abordagem. Na maioria das vezes, o fornecimento de prestações próprias tem lugar no Estado-Membro onde o operador económico fixou a sede da sua actividade económica ou possui um estabelecimento estável, que é também o local de tributação das prestações adquiridas,

10 — Sublinhado nosso.
11 — Sublinhado nosso.

designado pelo artigo 26.° Há, por conseguinte, identidade entre o local de tributação destas prestações e o das prestações próprias, como no caso de um operador recorrer exclusivamente a prestações adquiridas, de modo que, por um lado, as distorções da concorrência entre operadores, tal como são denunciadas pelo Governo sueco, não correm o risco de se tornarem particularmente frequentes e, por outro, a aplicação do artigo 26.° às prestações próprias não oferece, nesse caso, o mesmo interesse em termos de simplificação.

52. No estado actual do direito, a distorção que, do nosso ponto de vista, importa evitar é a que decorre da aplicação de dois regimes fiscais diferentes — o modo de apuramento da matéria colectável previsto no artigo 11.° da Sexta Directiva e o do artigo 26.° — a actividades idênticas exercidas nas mesmas condições, ou seja, mediante prestações adquiridas a terceiros.

53. Concluímos, portanto, pela aplicação do regime do artigo 26.° unicamente a estas prestações.

54. Daí resulta que o contribuinte deve proceder a duas operações de repartição do montante global pago pelos seus clientes, de forma a isolar a margem praticada sobre as prestações adquiridas.

55. A primeira permite apurar a margem comum mediante a dedução das despesas efectuadas para realizar as prestações próprias e as prestações adquiridas.

56. Pela segunda, procede-se à destrinça das margens respectivas de cada categoria de prestações, a fim de isolar a matéria colectável das prestações adquiridas.

57. O artigo 26.° da Sexta Directiva define o modo de cálculo da margem colectável obtida na sequência do fornecimento de prestações de serviços adquiridas a terceiros. Para esse efeito, refere-se ao custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, cujo montante, deduzido do valor global, IVA excluído, a pagar pelo viajante, corresponde à matéria colectável.

58. Todavia, na medida em que a disposição não contempla a hipótese do fornecimento de prestações mistas contra o pagamento de um preço global, não prevê a forma de isolar a margem correspondente às prestações adquiridas do valor das prestações de serviços próprias.

59. As questões colocadas pelo tribunal *a quo* reportam-se à unidade de referência que deve ser considerada para avaliar as despesas, cuja dedução permitirá identificar a margem

realizada. O juiz de reenvio sugere duas vias possíveis, uma baseada nos custos, a outra, no valor dos componentes do preço.

60. A primeira corresponde ao sistema britânico do TOMS. É defendida pelo Governo do Reino Unido e pelo Governo alemão. O operador calcula o custo total por ele suportado quando fornece prestações mistas contra o pagamento do preço fixado de forma global. Este custo é composto, por um lado, pelas somas que pagou pelas prestações adquiridas e, por outro, pelo custo decorrente do fornecimento das prestações próprias. A margem comum aos dois tipos de prestações é obtida pela dedução desse custo total da totalidade dos montantes globais arrecadados.

Em seguida, a margem comum é dividida entre os seus dois componentes: a margem sobre as prestações adquiridas e a margem sobre as prestações próprias. Para o efeito, a repartição é efectuada com base na proporção das despesas realizadas a título das prestações adquiridas e do custo das prestações próprias.

A margem das prestações adquiridas está sujeita ao regime do artigo 26.°, a margem das prestações próprias é tributada de acordo com o direito comum da Sexta Directiva.

61. A segunda via, defendida pelos demandados no processo principal e pela Comissão, baseia-se no valor de mercado dos componentes do preço. Por outras palavras, segundo T. P. Madgett e R. M. Baldwin, as despesas realizadas pelo operador devem ser avaliadas de acordo com o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, que se refere ao montante recebido como contrapartida das prestações de serviços.

62. Uma última possibilidade, proposta pelo Governo sueco, consiste em calcular a matéria colectável, para garantir a neutralidade da tributação, por referência às despesas efectivamente realizadas com as prestações adquiridas e ao montante que o operador económico teria despendido se tivesse adquirido a prestação própria a terceiros. O Governo sueco sugere que se atenda ao preço por grosso destas últimas prestações. Este seria calculado com base no preço de venda de uma prestação idêntica por terceiros. Recorde-se que esta forma de cálculo se situa no contexto de uma tributação da margem comum às diferentes prestações.

63. A aplicação selectiva do regime do IVA das agências de viagens, que propomos, seria de natureza a justificar uma avaliação das prestações próprias em conformidade com o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, uma vez que estas estão sujeitas ao regime do IVA de direito comum.

64. De acordo com o Tribunal de Justiça, a matéria colectável de uma prestação de serviços é formada por tudo o que foi recebido como contrapartida do serviço efectuado, sendo a contrapartida um valor subjectivo, uma vez que a matéria colectável corresponde à contrapartida efectivamente recebida e não a um valor calculado segundo critérios objectivos [12]. Fica, desta forma, expressa a ideia de que só as partes contratantes decidem do nível do preço a praticar, em função dos critérios que considerem adequados. Pode-se decerto pensar que, numa preocupação de eficácia económica, fixarão os preços em função de elementos objectivos, mas a matéria colectável não pode ser determinada a partir de hipotéticos comportamentos racionais. O que deve prevalecer é a realidade da operação económica tributável.

65. Todavia, esta interpretação não é transponível tal como se encontra formulada. A existência de um preço global fixado antecipadamente que inclua, indistintamente, uma e outra categoria de prestações constitui um obstáculo ao apuramento da matéria colectável a partir da contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), das prestações próprias fornecidas no âmbito da viagem organizada. Com efeito, afigura-se impossível isolar esta contrapartida do resto da viagem organizada, não permitindo este método identificar a margem das prestações adquiridas.

66. Todavia, a Comissão propõe que se avalie a contrapartida por referência ao valor de mercado dos componentes das prestações próprias. Sugere que seja tido em conta o preço dos quartos praticado pelo hotel quando os clientes não optam pela viagem organizada, ou seja, quando se deslocam por sua conta e não fazem uma excursão.

67. Entendemos, assim, que cada um dos métodos propostos encerra alguma arbitrariedade, o que nos leva a afirmar que o critério assente na proximidade da matéria colectável da realidade da operação económica em causa não é o que permitirá optar por um deles.

68. O método sugerido pela Comissão implica que o preço do alojamento, oferecido a título de prestação própria no contexto da viagem organizada, é idêntico ao preço do alojamento quando este é proposto a título de prestação única.

69. Ora, o operador económico pode ter decidido oferecer a mesma prestação a uma tarifa diferente. Não é raro que o recurso a um pacote constitua a ocasião de propor um serviço a um preço inferior, de modo a tornar a oferta das prestações mistas mais atraente. O mercado onde é feita a oferta de serviços combinados não é exactamente o mesmo da oferta de alojamento simples, de tal forma que o valor de mercado dos componentes não se reflecte, necessariamente, no preço do alojamento.

12 — V. acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445, n.os 10 a 13), e de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.° 16).

70. Consequentemente, este método de cálculo é algo aproximativo.

71. O método proposto pelos Governos do Reino Unido e alemão parece-nos apresentar insuficiências comparáveis. Embora, de início, este modo de cálculo se refira aos valores concretos que são os custos das prestações executadas, procede depois a uma dedução, que nada deve à realidade da operação tributável, a fim de repartir a margem comum pela margem das prestações adquiridas e a margem das prestações próprias. De facto, nada permite pensar que as margens respectivas das prestações que compõem a viagem organizada são proporcionais à parte que os respectivos custos representam. Por isso, fazer desta correspondência uma regra, é, no mínimo, tão arbitrário quanto afirmar que o preço das prestações próprias da viagem organizada é idêntico ao preço que lhes é atribuído fora da viagem organizada.

72. A solução do Governo sueco obriga a tomar como valor de comparação médias baseadas em prestações da mesma natureza efectuadas por outros operadores. É legítima a preocupação de fazer referência a um valor representativo através desta avaliação. Todavia, o valor considerado é, em grande medida, fictício, uma vez que não tem relação directa com a prestação a tributar. Para além disso, existe um risco de imprecisão devido ao facto de a média de referência poder ser contestada, tornando-se assim objecto de querelas entre especialistas.

73. Impõe-se, portanto, renunciar à escolha de um método pelo simples motivo de que traduz fielmente a estrutura real da viagem organizada.

74. Consequentemente, propomos ao Tribunal de Justiça que tenha em conta, por mais imperfeito que seja, o método proposto pelos demandados no processo principal e pela Comissão, o qual apresenta menos dificuldades práticas de aplicação, ao mesmo tempo que não esbarra com inconvenientes maiores sob o ponto de vista da legalidade.

75. Numa primeira fase, há que deduzir do preço global, pago pelo consumidor, o preço das prestações adquiridas. Estes dois elementos são valores incontestáveis, uma vez que constituem dados de facto. Além disso, esta etapa está em conformidade com o artigo 26.°

76. Quanto à dedução do valor de mercado das prestações próprias, oferece a vantagem da simplicidade, embora não reflicta, como já dissemos, exactamente, a estrutura do preço destas prestações no âmbito da viagem organizada. Enquanto, segundo o método baseado no cálculo dos custos, há que identificar a margem tributável a partir da margem comum, aqui não é necessário distinguir os diferentes elementos do valor das

prestações [13]. A margem e os custos constituem, em conjunto, o valor de referência das prestações próprias, que basta deduzir do preço global para obter o valor das prestações adquiridas. A operação, anteriormente descrita, de dedução do preço destas últimas prestações conduz, em seguida, à margem tributável, assim obtida sem que seja útil decompor o valor das prestações próprias.

77. Por outro lado, o método dos custos obriga a uma reconstituição complexa dos diferentes elementos do preço de custo, que não pode ser realizada sem uma repartição das despesas gerais pelas prestações próprias, cuja retirada do preço global permitirá apurar a margem comum, que servirá para o cálculo da matéria colectável, e pelas prestações próprias fora da viagem organizada.

78. O recurso ao valor do mercado evita, também, as incertezas decorrentes da natureza dos custos que deveriam ser deduzidos. Com efeito, o artigo 26.°, n.° 2, terceiro período, da Sexta Directiva prevê a dedução do custo efectivo suportado pela agência de viagens com as prestações adquiridas, quando tais operações se efectuem em benefício directo do viajante. Em seguida, as despesas gerais, que não preenchem esta condição, embora sejam efectuadas no âmbito da actividade do operador económico, fazem parte da margem tributável das prestações adquiridas, mas estão excluídas da margem das prestações próprias. O cálculo dos custos obrigaria a repartir essas despesas por uma e outra destas categorias de prestações. Ora, os valores de mercado das prestações próprias já as incluem e o cálculo da margem das prestações adquiridas não necessita de as isolar.

79. Finalmente, o Governo alemão critica este método de cálculo por não se basear nas mesmas unidades de referência, uma vez que se deduz do preço global, ao mesmo tempo, um custo, o das prestações adquiridas efectuadas em benefício directo do viajante, e um valor, o das prestações próprias.

80. Não nos parece que este ponto falseie a avaliação da matéria colectável, pois o preço global constitui em si mesmo um valor que se decompõe em diversos custos e margens. Sendo o objectivo do método adoptado isolar a margem tributável praticada sobre as prestações adquiridas, é possível deduzir do preço global o valor de mercado das prestações próprias, que compreende os custos e a margem destas prestações.

81. As razões atrás referidas levam-nos, por consequência, a concluir pela avaliação da margem a partir do valor de mercado das prestações próprias.

13 — Do mesmo modo que, para o método dos custos, a solução proposta pelo Governo sueco pressupõe a identificação da parte do valor das prestações próprias que constitui a margem dessas prestações, de forma a reconstituir a margem comum, que, segundo aquele Governo, deve ser tributada no seu conjunto.

Conclusão

82. Face a estas considerações, propomos que o Tribunal de Justiça responda da forma seguinte às questões prejudiciais submetidas pela High Court of Justice, Queen's Bench Division:

«1) O 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, deve ser interpretado no sentido de que os termos "agência de viagens" e "organizador de circuitos turísticos" se aplicam a um operador económico que, embora o seu direito nacional não lhe reconheça essa qualidade, organize, habitualmente, em nome próprio, para o viajante, viagens ou circuitos turísticos mediante a utilização de prestações de serviços fornecidas directamente ao viajante por outros sujeitos passivos.

Quando as prestações de serviços de que o viajante beneficia são fornecidas, em parte, por outros sujeitos passivos e, em parte, pelo próprio operador económico, este último não pode ser considerado como uma "agência de viagens" ou um "organizador de circuitos turísticos", na acepção do artigo 26.°, já referido, se as prestações de serviços fornecidas forem acessórias relativamente às outras prestações.

2) Cabe ao órgão jurisdicional nacional julgar o litígio objecto do processo principal com base na resposta à primeira questão.»

83. Propomos que o Tribunal de Justiça responda da forma seguinte às questões prejudiciais submetidas pelo Value Added Tax Tribunal:

«Quando um operador económico, sujeito às disposições do artigo 26.° da Sexta Directiva 77/388, efectua, contra o pagamento de um preço fixado de forma global, operações compostas de prestações de serviços fornecidas, em parte, por ele mesmo e, em parte, por outros sujeitos passivos, o regime de IVA previsto no artigo 26.°, já referido, só pode aplicar-se a estas últimas, desde que beneficiem directamente o viajante.

A margem constitutiva da matéria colectável, na acepção do artigo 26.°, n.° 2, da Sexta Directiva 77/388, obtém-se através da repartição do preço fixado de forma global, excluído o imposto, pelas prestações próprias e as prestações fornecidas por outros sujeitos passivos, com base no valor de mercado das prestações próprias.»