ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
20 de Fevereiro de 1997 *

No processo C-260/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pela High Court of Justice (Queen's Bench Division), destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

Commissioners of Customs & Excise

e

DFDS A/S,

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 (Quinta Secção),

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

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: A. La Pergola,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da DFDS A/S, por K. P. E. Lasok, QC, mandatado por A. Fishleigh, do gabinete de advogados Garrett & Co., solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por S. Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por S. Richards e P. Mantle, barristers,

— em representação do Governo italiano, pelo professor U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por P. Oliver e E. Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da DFDS A/S, representada por K. P. E. Lasok, do Governo do Reino Unido, representado por S. Ridley, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistida por S. Richards e P. Mantle, do Governo alemão, representado por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por P. Oliver e E. Traversa, na audiência de 7 de Novembro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Janeiro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 18 de Julho de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de Agosto seguinte, a High Court of Justice (Queen's Bench Division) submeteu ao Tribunal, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à 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, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners of Customs & Excise à sociedade dinamarquesa DFDS A/S (a seguir «DFDS») quanto à sujeição desta última ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, relativamente às viagens organizadas vendidas por sua conta pela sua filial inglesa, DFDS Ltd.

3 O artigo 26.° da Sexta Directiva prevê um regime especial para as agências de viagens, que se aplica às operações destas e dos organizadores de circuitos turísticos na medida em que actuem em nome próprio perante os clientes e utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O n.° 2 deste artigo tem a seguinte redacção:

«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.»

4 Resulta dos autos do processo principal que, no direito britânico, o regime especial previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva foi transposto pela Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (diploma de 1987 relativo ao IVA dos operadores turísticos). Este regime aplica-se, nos termos do artigo 3.°, n.° 1, dessa Order, aos bens e serviços fornecidos, nomeadamente, por um «organizador de circuitos turísticos num Estado-Membro... em que está estabelecida a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável». O artigo 5.°, n.° 2, da mesma Order precisa, por outro lado, que um serviço de viagens «se considera fornecido no Estado-Membro da Comunidade Europeia em que o organizador dos circuitos turísticos estabeleceu a sede da sua actividade económica ou, se a prestação foi efectuada a partir de um estabelecimento estável, no Estado-Membro em que o estabelecimento estável se situa, com exclusão de qualquer outro lugar».

5 A DFDS, sociedade de direito dinamarquês que tem por objecto social a navegação, as viagens e o transporte em geral, tem uma filial inglesa, a DFDS Ltd. Estas duas sociedades estão ligadas por um contrato de agência que designa a segunda como «agente geral de vendas e de porto» da primeira no Reino Unido e como «serviço central de reservas para o Reino Unido e a Irlanda para todos os serviços de passageiros» da sociedade dinamarquesa.

6 Em 1993, os Commissioners of Customs & Excise consideraram que a DFDS estava sujeita ao IVA relativamente às viagens organizadas comercializadas por sua

própria conta pela filial inglesa. Na sua opinião, a sociedade dinamarquesa, através do contrato celebrado com a sua filial, tinha estabelecido a sede da sua actividade económica no Reino Unido ou efectuado as prestações em discussão a partir de um estabelecimento estável nesse Estado, na acepção das disposições da legislação britânica que transpõem o artigo 26.° da Sexta Directiva.

7 A DFDS sustentou, pelo contrário, que as prestações de serviços em questão eram tributáveis na sede da sua actividade económica, ou seja, na Dinamarca, Estado-Membro que fez uso da possibilidade de manter a isenção do IVA a favor dessas prestações, ao abrigo do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), e do anexo F da Sexta Directiva. Interpôs então recurso para o Value Added Tax (VAT) Tribunal, que julgou o seu recurso procedente em 1994.

8 A High Court of Justice, para a qual foi interposto recurso desta última decisão, considerando que este processo suscitava um problema de interpretação da Sexta Directiva, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«Com base na interpretação correcta da 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 (Sexta Directiva IVA) e, em particular, do artigo 26.° da mesma, quando um operador turístico tem as suas instalações no Estado-Membro A mas fornece serviços sob a forma de viagens organizadas a viajantes através de uma sociedade que opera como agente no Estado-Membro B:

a) em que circunstâncias (se, por hipótese, em alguma) é a prestação desses serviços pelo operador turístico tributável no Estado-Membro B?

b) em que circunstância (se, por hipótese, em alguma) pode dizer-se que o operador turístico 'estabeleceu a sua actividade económica' no Estado-Membro B ou 'tem um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços' no Estado-Membro B?»

9 Com a sua questão, dividida em duas partes, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber em que condições as prestações de serviços que um organizador de circuitos turísticos com sede num Estado-Membro fornece a viajantes por intermédio de uma sociedade que opera, na qualidade de agente, noutro Estado-Membro, são tributáveis em IVA neste último Estado, nos termos do artigo 26.° da Sexta Directiva.

10 A DFDS propõe que o Tribunal de Justiça responda que, nas circunstâncias descritas, as prestações de serviço são tributáveis no Estado-Membro em que o organizador dos circuitos turísticos tem a sua sede principal. Argumenta designadamente que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o Estado-Membro em que a sociedade estabeleceu a sede da sua actividade económica constitui o ponto de conexão fiscal prioritário para a tributação em IVA das prestações de serviços e que outro ponto de conexão poderia provocar confusões e conflitos entre os Estados-Membros.

11 O Governo do Reino Unido sustenta, pelo contrário, que o organizador de circuitos turísticos dispõe, no Estado-Membro em que opera a sociedade que actua em seu nome, de um estabelecimento estável a partir do qual são fornecidas as prestações de serviços, de forma que essas mesmas prestações devem ser tributadas neste Estado. Na sua opinião, esta solução é a mais racional do ponto de vista fiscal, porque é neste Estado que os serviços são oferecidos aos viajantes.

12 O Governo italiano e a Comissão consideram que, se estiverem reunidas certas condições, estas prestações de serviços são tributáveis no Estado-Membro em que

opera a sociedade que actua em nome do organizador dos circuitos turísticos. Para que assim seja, é necessário que exista neste Estado uma organização que reúna meios humanos e técnicos necessários à prestação de serviços e que o operador não goze de um estatuto de independência em relação à empresa em nome da qual actua.

13 O artigo 26.° da Sexta Directiva prevê um regime especial de IVA aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos. Os serviços fornecidos por estas empresas são constituídos, com efeito, por múltiplas prestações, 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 pago a montante suscitaria, portanto, dificuldades práticas para estas empresas, que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade (v. o acórdão de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Colect., p. I-5723, n.^{os} 12 a 14).

14 A aplicação das disposições do artigo 26.° está condicionada pelo n.° 1 deste artigo à condição de que a agência de viagens ou o organizador dos circuitos turísticos actue em seu nome próprio perante o cliente e não na qualidade de intermediário (v. o acórdão Van Ginkel, já referido, n.° 21).

15 Na situação de facto descrita no despacho de reenvio, é a sociedade dinamarquesa DFDS que, na qualidade de organizador de circuitos turísticos, é abrangida pelo âmbito de aplicação destas disposições, e não a sua filial inglesa DFDS Ltd, que não actua em seu nome próprio, mas na qualidade de intermediária.

16 Quanto ao lugar de tributação, o n.º 2 do artigo 26.º prevê que a prestação de serviços da agência de viagens seja tributada no Estado-Membro em que esta agência estabeleceu a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual fornece a prestação de serviços.

17 Como observaram todos os intervenientes no Tribunal de Justiça, esta disposição utiliza os mesmos conceitos de sede da actividade económica e de estabelecimento estável que constam do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, para designar os dois principais pontos de conexão possíveis das prestações de serviços em geral. Deve, pois, remeter-se para as regras que decorrem dessa designação.

18 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 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, e evitar, designadamente, os conflitos de competência entre Estados-Membros.

19 A este propósito, compete às autoridades fiscais de cada Estado-Membro determinar, no âmbito das opções que lhes oferece a Sexta Directiva, qual é, relativamente a uma prestação de serviços determinada, o ponto de conexão mais útil do ponto de vista fiscal. Segundo o artigo 9.º, n.º 1, o lugar em que o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica afigura-se como um ponto de conexão prioritário, no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços é efectuada só apresenta interesse no caso de a

conexão à sede não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro (acórdão Berkholz, já referido, n.° 17).

20 Além disso, a conexão de uma prestação de serviços a um estabelecimento diferente da sede só entra em consideração se esse estabelecimento apresentar uma consistência mínima, pela reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários a prestações de serviços determinadas (acórdão Berkholz, já referido, n.° 18).

21 No caso vertente, a conexão fiscal de todas as prestações de serviços de um organizador de circuitos turísticos à sede da sua actividade económica, incluindo as que são prestadas noutros Estados-Membros por intermédio de empresas que operam em seu nome, apresentaria evidentemente a vantagem, como indicou a DFDS, de designar um lugar de tributação único para todas as actividades desse organizador abrangidas pelo artigo 26.° da Sexta Directiva.

22 Todavia, como argumentou o Governo do Reino Unido, essa conexão não conduziria a uma solução racional do ponto de vista fiscal, na medida em que ignoraria o lugar efectivo de comercialização dos circuitos que, qualquer que seja o destino do viajante, as autoridades nacionais têm boas razões para tomar em consideração como ponto de conexão mais útil.

23 A esse propósito, há que recordar, como sublinhou o advogado-geral nos n.^{os} 32 a 34 das suas conclusões, que a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA. Ora, a solução alternativa, para determinação do lugar de tributação das prestações das agências de viagens, do estabelecimento estável a partir do qual estas prestações são fornecidas, tem precisamente por objectivo tomar em consideração a diversificação possível das actividades das agências em lugares diferentes no território da Comu-

nidade. A aplicação sistemática da solução da sede da actividade económica poderia, de resto, conduzir a distorções de concorrência, na medida em que poderia encorajar as empresas que exercem actividades num Estado-Membro a fixar a sua sede, para escapar à tributação, no território de um outro Estado-Membro que tivesse feito uso da possibilidade de manter a isenção do IVA para as prestações em discussão.

24 Nestas condições, deve considerar-se que a prestação de serviços ao viajante, quando é fornecida por um organizador de circuitos turísticos a partir de um estabelecimento estável de que esse organizador dispõe num Estado-Membro diferente daquele em que tenha estabelecido a sede da sua actividade económica, é tributável no Estado em que se situa esse estabelecimento estável.

25 Para saber se, em circunstâncias como as que caracterizam a situação de facto no processo principal, a agência de viagens dispõe efectivamente no Estado-Membro em questão de um estabelecimento dessa natureza, interessa, em primeiro lugar, verificar se a sociedade que actua nesse Estado por conta da agência goza de um estatuto de independência em relação a esta última.

26 A este propósito, o facto de as instalações da filial inglesa, que tem a sua própria personalidade jurídica, lhe pertencerem e não pertencerem à DFDS, facto posto em relevo pelo VAT Tribunal, não é suficiente, por si só, para provar que a primeira é realmente independente da segunda. Pelo contrário, resulta das informações constantes do despacho de reenvio, designadamente da detenção pela DFDS da totalidade do capital da sua filial e das diversas obrigações contratuais impostas a esta pela sua casa-mãe, que a sociedade estabelecida no Reino Unido actua como um simples auxiliar desta última.

27 Em segundo lugar, deve averiguar-se se, em conformidade com a jurisprudência referida no n.° 20 do presente acórdão, o estabelecimento em questão apresenta a consistência mínima requerida em termos de meios humanos e técnicos necessários.

28 A este propósito, resulta dos elementos de facto mencionados no despacho de reenvio, nomeadamente no que respeita à importância do número de assalariados de que dispõe a sociedade estabelecida no Reino Unido e às condições materiais em que esta presta os serviços aos viajantes, que esta sociedade apresenta, efectivamente, as características de um estabelecimento estável na acepção das referidas disposições.

29 Por conseguinte, deve responder-se que o artigo 26.°, n.° 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um organizador de circuitos turísticos com sede num Estado-Membro fornece a viajantes prestações de serviços por intermédio de uma sociedade que opera na qualidade de agente noutro Estado-Membro, estas prestações são tributáveis em IVA neste último Estado, quando esta sociedade, que actua como simples auxiliar do organizador, dispõe de meios humanos e técnicos que caracterizam um estabelecimento estável.

Quanto às despesas

30 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, alemão e italiano, bem como 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão que lhe foi submetida pela High Court of Justice (Queen's Bench Division), por despacho de 18 de Julho de 1995, declara:

O artigo 26.°, n.° 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, quando um organizador de circuitos turísticos com sede num Estado-Membro fornece a viajantes prestações de serviços por intermédio de uma sociedade que opera na qualidade de agente noutro Estado-Membro, estas prestações são tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado neste último Estado, quando esta sociedade, que actua como simples auxiliar do organizador, dispõe de meios humanos e técnicos que caracterizam um estabelecimento estável.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 20 de Fevereiro de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J. C. Moitinho de Almeida