Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

16 de janeiro de 2014*

«Imposto sobre o valor acrescentado — Operações das agências de viagens — Concessão de descontos aos viajantes — Determinação da matéria coletável para os serviços prestados no âmbito de uma atividade de intermediação»

No processo C-300/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 26 de abril de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de junho de 2012, no processo

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

contra

Ibero Tours GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, K. Lenaerts, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e M. Berger, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 5 de junho de 2013,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Ibero Tours GmbH, por P. Englert, Rechtsanwalt, e P. Moser, barrister,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Christie, na qualidade de agente, assistido por R. Hill, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de julho de 2013,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Dusserdörf-Mitte (a seguir «Finanzamt») à Ibero Tours GmbH (a seguir «Ibero Tours»), a propósito da determinação do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido por esta última relativamente aos exercícios fiscais de 2002 a 2005.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva:

«[...]

1. A matéria coletável 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 diretamente relacionadas com o preço de tais operações».

4 O artigo 11.º, A, n.º 3, da Sexta Diretiva enuncia:

«A matéria coletável não inclui:

a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;

b) Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza;

[...]»

5 O artigo 11.º, C, da Sexta Diretiva, sob o título «Disposições diversas», dispõe, no seu n.º 1, primeiro parágrafo:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço, depois de efetuada a operação, a matéria coletável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

6 O artigo 26.º da Sexta Diretiva, sob o título «Regime especial das agências de viagens», prevê:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o [IVA] às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências atuarem 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 atuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto em A), 3, c), do artigo 11.º Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

2. As operações efetuadas 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 atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços. Considera-se matéria coletável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na aceção do n.º 3, alínea b), do artigo 22.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de [IVA] pago pelo viajante e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas é às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efetuem em benefício direto do viajante.

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

4. O [IVA] debitado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no n.º 2 efetuadas em benefício direto do viajante não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

Direito alemão

7 O § 17, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»), na sua versão em vigor de 1 de janeiro de 2002 a 16 de dezembro de 2004, dispunha:

«Quando a base de cálculo de uma operação tributável for alterada nos termos do n.º 1, ponto 1, do § 1:

1. O operador económico que efetuou a operação deverá retificar, correspondentemente, o montante do imposto devido e

2. O operador económico beneficiário da referida operação deve retificar, correspondentemente, a dedução do imposto a montante a que procedeu àquele título;

As disposições anteriores aplicam-se por analogia no caso do § 1, n.º 1, ponto 5, e do § 13b. É possível renunciar à retificação da dedução do imposto pago a montante desde que um empresário terceiro pague ao centro de impostos o montante do imposto correspondente à diminuição da remuneração; neste caso, o empresário terceiro é o devedor do imposto. […]»

8 O § 17, n.º 1, da UStG, na sua versão em vigor desde 16 de dezembro de 2004, dispõe:

«Quando a base de cálculo de uma operação tributável for alterada nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, o empresário que efetuou a operação deverá retificar o montante do imposto devido. Também deve ser retificada a dedução do imposto a montante pelo empresário beneficiário da referida operação. Esta disposição não se aplica caso este não seja beneficiado economicamente pela alteração da base de cálculo. Se nesta situação um outro empresário for beneficiado economicamente pela alteração da base de cálculo, este terá de retificar a dedução do imposto a montante a que procedeu. A primeira a quarta frases serão aplicadas por analogia no caso do § 1, n.º 1, ponto 5, e do § 13b. É possível

renunciar à retificação da dedução do imposto pago a montante desde que o empresário terceiro pague à Administração das Finanças um montante de imposto correspondente à diminuição da remuneração; nesse caso, o empresário terceiro é o devedor do imposto. [...]»

9 O § 25, n.os 1 a 4, da UStG, na sua versão em vigor desde 1 de abril de 1999, dispõe:

«1. As disposições seguintes são aplicáveis às prestações de viagem de um empresário, que não se destinem à empresa do destinatário da prestação, na medida em que, ao prestar esses serviços, o empresário atue em nome próprio relativamente ao destinatário da prestação e utilize, para a realização da viagem, prestações intermediárias. A prestação do empresário é considerada uma outra prestação. Se, no âmbito de uma viagem, o empresário fornece ao destinatário da prestação várias prestações deste tipo, estas são consideradas como outra prestação única. O local de fornecimento desta outra prestação é determinado nos termos do § 3a, n.º 1. As prestações de viagem efetuadas por terceiros são fornecimentos e outros serviços prestados por terceiros, que aproveitam diretamente ao viajante.

2. A outra prestação está isenta de imposto, desde que as prestações intermediárias de viagem relativas a essa outra prestação sejam fornecidas no território de Estados terceiros. [...]

3. O valor da outra prestação é calculado com base na diferença entre o montante que o destinatário da prestação paga para obter a prestação e o montante que o empresário paga pelas prestações intermediárias de viagem. [...]

4. Em derrogação do § 15, n.º 1, o empresário não está autorizado a deduzir como imposto pago a montante os impostos que lhe são faturados à parte pelas prestações intermediárias de viagem. Quanto ao mais, não é afetada a aplicação do § 15.»

10 O § 25, n.º 4, da UStG, na sua versão em vigor desde 1 de janeiro de 2005, dispõe:

«4. Em derrogação do § 15, n.º 1, o empresário não está autorizado a deduzir como imposto pago a montante os impostos que lhe são faturados à parte pelas prestações intermediárias de viagem, bem como aqueles que são devidos nos termos do § 13b. Quanto ao mais, não é afetada a aplicação do § 15.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 No âmbito da sua atividade económica, a Ibero Tours presta serviços de intermediação em território alemão abrangidos pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva. Estes serviços de intermediação estão em parte isentos e em parte sujeitos a imposto.

12 No âmbito as operações sujeitas a imposto, a Ibero Tours propõe, como intermediária, serviços de viagem que são prestados pelos organizadores de circuitos turísticos aos clientes e que estão sujeitos ao regime especial instituído pelo artigo 26.º da Sexta Diretiva. Apesar de a Ibero Tours ser uma agência de viagens, este regime especial não se aplica às prestações de serviços em causa no processo principal, na medida em que esta agência apenas atua como intermediária e que, por força do artigo 26.º, n.º 1, segunda frase, da Sexta Diretiva, o regime especial previsto no referido artigo não se aplica a tal agência.

13 A Ibero Tours presta aos organizadores de circuitos turísticos serviços de intermediação e recebe, por parte destes, as comissões estipuladas. No entanto, concedeu reduções de preços aos clientes viajantes, que financiou parcialmente através dessas comissões. Após ter começado por pagar o IVA que onerava

a totalidade das comissões, pediu ao Finanzamt uma alteração do cálculo deste imposto para os exercícios fiscais de 2002 a 2005, de modo a que as reduções de preços concedidas aos seus clientes fossem deduzidas da matéria coletável.

14 O Finanzamt só concordou com este pedido na medida em que as prestações de serviços fornecidas pelos organizadores de circuitos turísticos eram tributadas de acordo com o regime especial instituído pelo artigo 26.º da Sexta Diretiva. Em contrapartida, na medida em que essas prestações estavam isentas por força do artigo 26.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, o Finanzamt recusou proceder à alteração solicitada pela Ibero Tours.

15 Na sequência do indeferimento da sua reclamação, a Ibero Tours interpôs um recurso no Finanzgericht (tribunal tributário) que obteve provimento. O Finanzamt interpôs recurso da decisão do Finanzgericht no Bundesfinanzhof.

16 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em primeiro lugar, se é possível aplicar os princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colet., p. I-5339), quando um intermediário, no âmbito de uma prestação de serviços, concede uma redução do preço na prestação principal na qual intervém.

17 Embora no presente processo o princípio da neutralidade milite a favor da execução das soluções acolhidas nesse acórdão, podem, no entanto, suscitar-se dúvidas dado que, no mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça tem em vista uma «cadeia de distribuição» na qual «mercadorias semelhantes» são vendidas várias vezes e nas mesmas condições fiscais. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se esses conceitos são relevantes, no processo principal, dado que as operações do operador principal e do intermediário são de natureza diferente e são, cada uma, objeto de tratamento fiscal que lhes é próprio.

18 Em segundo lugar, mesmo que se considere que os serviços prestados no âmbito de uma atividade de intermediação podem fazer parte de uma cadeira de distribuição à qual são aplicáveis os princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, mantém-se, segundo o Bundesfinanzhof, a questão de saber se o mesmo é válido quando as prestações de serviços principais são abrangidas pelo artigo 26.º da Sexta Diretiva. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, nessa hipótese, é duvidoso que a aplicação dos princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no referido acórdão conduza a uma tributação correta.

19 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, Colet., p. I-8315), declarou que os Estados-Membros podem não aplicar os princípios enunciados no acórdão Elida Gibbs, já referido, quando a prestação principal está isenta de imposto. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o acórdão Comissão/Alemanha, já referido, deve ser entendido no sentido de que os princípios definidos no acórdão Elida Gibbs, já referido, não devem ser aplicados quando a última prestação de serviços da cadeia de distribuição está isenta de imposto. Caso as prestações de serviços intermediados estejam sujeitas ao regime especial instituído pelo artigo 26.º da Sexta Diretiva, o n.º 3 desta disposição equipara-as a um serviço de intermediação isento se as operações relativamente às quais o prestador deste serviço recorre a outros sujeitos passivos forem efetuadas por estes fora da União Europeia. Se estas operações forem efetuadas tanto na União Europeia como fora dela, a prestação de serviços apenas está parcialmente isenta de imposto.

20 Daqui resulta que é possível ter dúvidas quanto à questão de saber de que forma a agência de viagens e a Administração Fiscal respetivamente competente podem determinar em que medida a prestação de serviços de viagem intermediados está isenta e, por conseguinte, em que medida a mesma não autoriza a aplicação dos princípios definidos pelo acórdão Elida Gibbs, já referido.

21 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio tem em vista a situação na qual um Estado-Membro transpôs devidamente o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva, mas pretende, ainda assim, no caso de prestações de serviços principais isentas de imposto, excluir a redução do IVA devido pelo intermediário. O órgão jurisdicional de reenvio duvida que esta exclusão constitua uma transposição correta da referida disposição e interroga-se sobre a necessidade de uma regulamentação do Estado-Membro em causa na qual esta redução esteja especificamente prevista. Em seu entender, os n.os 65 e 66 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, militam a favor desta última apreciação na medida em que abordam a questão das «possibilidades» dos Estados-Membros. No entanto, considera que esta conclusão não se impõe necessariamente quando se trata de limitar as consequências de uma interpretação efetuada pelo Tribunal de Justiça.

22 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Considerando os princípios [definidos] no acórdão do Tribunal de Justiça[,] Elida Gibbs[, já referido], também se verifica uma redução da matéria coletável no âmbito de uma cadeia de distribuição quando um intermediário ([no processo principal], uma agência de viagens) reembolsa uma parte do preço da operação intermediada ao destinatário (neste caso, o cliente da agência de viagens) da referida operação (neste caso, a prestação do operador turístico ao cliente da agência de viagens)?

2) Se for dada resposta afirmativa à primeira questão: os princípios [definidos] pelo Tribunal de Justiça [no referido] acórdão [...] também são aplicáveis quando apenas a operação intermediada do operador turístico, mas não o serviço de intermediação da agência de viagens, está sujeita ao regime especial previsto no artigo 26.º da Sexta Diretiva [...]?

3) Se for dada resposta igualmente afirmativa à segunda questão: em caso de isenção fiscal do serviço intermediado, um Estado-Membro que tenha transposto corretamente o artigo 11.º, […] C, n.º 1, da Sexta Diretiva [...] apenas pode recusar uma redução da matéria coletável caso tenha, exercendo o poder que lhe é conferido pela referida disposição, criado condições suplementares para a referida recusa?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

23 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, no essencial, se os princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, respeitantes à determinação da matéria coletável de IVA são aplicáveis quando uma agência de viagens, agindo como intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os custos, uma redução de preço na prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos.

24 Para responder a esta questão, há que recordar que, segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, a matéria coletável é composta 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 diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

25 Na verdade, o artigo 26.º da Sexta Diretiva visa evitar as dificuldades práticas colocadas pelo facto de as atividades das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos serem compostas de várias prestações e se realizarem em vários locais. Contudo, a realização deste objetivo não requer de forma alguma uma derrogação à regra geral enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta

Diretiva, que, para efeitos da determinação da matéria coletável, se refere ao conceito de «contrapartida que [...] o prestador recebeu ou deve receber [...] do destinatário ou de um terceiro» (v. acórdão de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Colet., p. I-6289, n.º 26).

26 Ora, no processo principal, por um lado, a contrapartida obtida pelo organizador de circuitos turísticos para as suas prestações é o preço total da viagem, sem reduções. Este facto não é posto em causa pela circunstância de a Ibero Tours só pagar ao organizador da viagem um montante reduzido constituído pelo preço da viagem menos a comissão que lhe é devida, sendo esta redução o simples resultado da compensação de montantes devidos a diferentes títulos.

27 Por outro lado, dado que a Ibero Tours não concede desconto nas prestações de serviços fornecidas no âmbito da sua atividade de intermediária ao organizador de circuitos turísticos e este não tem qualquer implicação na existência ou no montante do desconto concedido pela Ibero Tours aos consumidores finais, o facto de esta financiar o referido desconto com uma parte da sua comissão ou com outros fundos não tem consequências no preço dos serviços prestados pelo referido organizador nem no preço dos serviços fornecidos pela Ibero Tours no âmbito da sua atividade de intermediária para o mesmo organizador.

28 Numa situação como a que está em causa no processo principal, os princípios enunciados no acórdão Elida Gibbs, já referido, não afetam a determinação da matéria coletável.

29 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou, no referido acórdão, que, quando um fabricante de um produto, que não está contratualmente vinculado ao consumidor final, mas que é o primeiro elo de uma cadeia de operações que conduz a este último, concede um desconto ao referido consumidor final por intermédio de cupões de redução recebidos pelos retalhistas e a estes reembolsados pelo fabricante, a matéria coletável para fins de IVA deve ser reduzida no valor desse desconto (acórdão Elida Gibbs, já referido, n.ºs 31, 34 e 35). No processo que deu origem ao acórdão Elida Gibbs, já referido, a contrapartida recebida pelo sujeito passivo, que se encontra no primeiro elo de uma cadeia de operações, era, com efeito, reduzida pelo desconto concedido por esse mesmo sujeito passivo diretamente ao consumidor final.

30 Contudo, nas circunstâncias em causa no processo principal, o organizador de circuitos turísticos não se encontra no primeiro elo de uma cadeia de operações, dado que presta os seus serviços diretamente ao consumidor final, intervindo a Ibero Tours apenas como intermediária desta operação única. Em contrapartida, a Ibero Tours presta um serviço, a saber, o de intermediação, que é totalmente distinto do prestado pelo organizador de circuitos turísticos.

31 De resto, o operador turístico, no processo principal, não concede nenhum desconto uma vez que a Ibero Tours é, de qualquer forma, obrigada a pagar o preço estipulado, independentemente de qualquer desconto que conceda ao viajante.

32 Nestas condições, o financiamento por uma agência de viagens, na situação da Ibero Tours, de uma parte do preço da viagem, que se traduz numa redução do preço da mesma para o consumidor final da viagem, não afeta a contrapartida recebida pelo organizador de circuitos turísticos pela venda da referida viagem nem a contrapartida recebida pela Ibero Tours pelo seu serviço de intermediação. Por conseguinte, em conformidade com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, este desconto não implica uma redução da matéria coletável para a operação principal nem para os serviços prestados pela agência de viagens.

33 Resulta do exposto que há que responder à primeira questão que as disposições da Sexta Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que os princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão Elida Gibbs, já referido, respeitantes à determinação da matéria coletável do IVA não são aplicáveis

quando uma agência de viagens, que atua na qualidade de intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os custos, uma redução de preço na prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos.

Quanto à segunda e terceira questões

34 Tendo sido dada uma resposta negativa à primeira questão, não há que responder à segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

35 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

As disposições da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, devem ser interpretadas no sentido de que os princípios definidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94), respeitantes à determinação da matéria coletável do imposto sobre o valor acrescentado não são aplicáveis quando uma agência de viagens, que atua na qualidade de intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os custos, uma redução de preço na prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos.

Assinaturas