ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
22 de Outubro de 1998 *

Nos processos apensos C-308/96 e C-94/97,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Reino Unido), e pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), destinados a obter, nos litígios pendentes nestes órgãos jurisdicionais entre

Commissioners of Customs & Excise

e

T. P. Madgett e R. M. Baldwin, agindo sob a denominação comercial de «The Howden Court Hotel» (C-308/96),

e entre

T. P. Madgett e R. M. Baldwin, agindo sob a denominação comercial de «The Howden Court Hotel»

e

* Língua do processo: inglês.

Commissioners of Customs & Excise (C-94/97),

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.-P. Puissochet, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (relator), L. Sevón e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: P. Léger,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de T. P. Madgett e R. M. Baldwin (C-308/96 e C-94/97), por Jeremy Woolf, barrister, mandatado por Rice-Jones & Smiths, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido (C-308/96), por Lindsey Nicoll, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistida por Stephen Richards e Hugh Davies, barristers,

— em representação do Governo do Reino Unido (C-94/97), por Lindsey Nicoll, assistida por Nicholas Paines, QC, e Hugh Davies,

— em representação do Governo alemão (C-308/96), por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão (C-94/97), por Ernst Röder e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

— em representação do Governo helénico (C-308/96), por Fokion Georgakopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, e Anna Rokofyllou, consultora do ministro adjunto dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco (C-308/96 e C-94/97), por Erik Brattgård, departementsråd no Departamento do Comércio Externo do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias (C-308/96), por Nicholas Khan e Enrico Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias (C-94/97), por Richard Lyal, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, e Enrico Traversa,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de T. P. Madgett e R. M. Baldwin, representados por Jeremy Woolf e Peter Burton, solicitor, do Governo do Reino Unido, representado por Dawn Cooper, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assis-

tida por Nicholas Paines e Stephen Richards, do Governo alemão, representado por Ernst Röder, do Governo helénico, representado por Fokion Georgakopoulos e Anna Rokofyllou, e da Comissão, representada por Nicholas Khan e Richard Lyal, na audiência de 5 de Fevereiro de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 30 de Abril de 1998,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 16 de Novembro de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de Setembro de 1996, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas 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 Por decisão de 26 de Fevereiro de 1997, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Março de 1997, o VAT and Duties Tribunal, London, colocou, nos termos do artigo 177.° do mesmo Tratado, duas questões prejudiciais relativas à interpretação desta mesma disposição da Sexta Directiva.

3 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe T. P. Madgett e R. M. Baldwin aos Commissioners of Customs & Excise, a propósito da aplicabilidade, no que a eles respeita, do regime previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva, devido ao facto de proporem aos seus clientes, no âmbito das suas actividades hoteleiras, viagens organizadas.

4 A Sexta Directiva prevê, no seu artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), que a matéria colectável do IVA é constituída, no que toca à maior parte dos 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.° da Sexta Directiva, que 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, prevê:

«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.º 14 do artigo 15.º 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.º 2 efectuadas em benefício directo do viajante não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

6 O artigo 26.º da Sexta Directiva foi transposto para a legislação do Reino Unido através da Section 37A do Value Added Tax Act 1983 (lei de 1983 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), bem como do 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 legislação do Reino Unido foram especificadas na circular 709/5/88 dos Commissioners of Customs & Excise, intitulada «Tour Operator's Margin Scheme» (regime relativo à margem aplicável aos organizadores de circuitos turísticos, a seguir «regime TOMS»). Esse regime obriga a que o montante total que o organizador de uma viagem ou de um circuito turístico recebe seja dividido entre as prestações adquiridas a terceiros e as prestações próprias, por referência ao custo efectivo de cada componente.

7 T. P. Madgett e R. M. Baldwin exploram o Howden Court Hotel, situado em Torquay, no Devon, em Inglaterra. 90% dos clientes do hotel, originários principalmente do Norte de Inglaterra, adquirem uma «viagem organizada», ou seja, pagam um preço fixo que inclui: i) o alojamento em meia pensão, ii) o transporte em autocarro a partir de diversos pontos de recolha de passageiros no Norte de Inglaterra e iii) uma excursão de um dia em autocarro durante a sua estada no hotel. T. P. Madgett e R. M. Baldwin adquirem os serviços de transporte a terceiros. Os outros clientes do hotel encarregam-se eles próprios da sua viagem de ida e volta. Não beneficiam da excursão turística e pagam um preço diferente.

8 T. P. Madgett e R. M. Baldwin consideram que o artigo 26.° da Sexta Directiva não lhes é aplicável, pois são hoteleiros e não organizadores de circuitos turísticos. Referem, além disso, que, utilizando os princípios gerais de determinação da matéria colectável da Sexta Directiva, as declarações de IVA trimestrais só exigiram de T. P. Madgett meio dia de trabalho, enquanto os cálculos indicados no regime TOMS, estabelecendo uma série de exercícios de repartição, exigiam um enorme trabalho suplementar.

9 Os Commissioners of Customs & Excise consideram, no entanto, que o regime TOMS se aplica igualmente aos hoteleiros que propõem aos seus clientes viagens organizadas que incluam tanto elementos que o próprio operador fornece (a seguir «prestações próprias») como elementos adquiridos a terceiros, de forma que consideraram, nos avisos de liquidação relativos ao período compreendido entre 1 de Maio de 1988 e 31 de Outubro de 1993, que T. P. Madgett e R. M. Baldwin deviam ser tributados de acordo com esse regime.

10 Nestas condições, T. P. Madgett e R. M. Baldwin interpuseram recurso no VAT and Duties Tribunal, que considerou que o artigo 26.° da Sexta Directiva não lhes era aplicável. Os Commissioners of Customs & Excise recorreram dessa decisão para a High Court of Justice, que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes (processo C-308/96):

«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)?»

11 Durante o processo na High Court of Justice, T. P. Madgett e R. M. Baldwin apresentaram um novo fundamento segundo o qual o método de repartição imposto pelo regime TOMS era contrário à Sexta Directiva. Como essa questão não tinha sido o objecto do recurso para a High Court, reabriu-se o processo no VAT and Duties Tribunal.

12 Durante este último processo, T. P. Madgett e R. M. Baldwin alegaram que a disposição que obrigava a uma repartição do preço pago pelo viajante pelos componentes da viagem organizada que foram adquiridos a terceiros e pelos que são prestações próprias com base nos custos efectivos não é nem racional nem lógica. Os Commissioners of Customs & Excise sustentaram que, ao dispor que a margem dos organizadores de circuitos turísticos deve ser calculada com base no custo efectivo tanto no que respeita às prestações adquiridas a terceiros como no que toca às prestações próprias, o regime TOMS está em conformidade com as disposições do artigo 26.° da Sexta Directiva.

13 Nestas circunstâncias, o VAT and Duties Tribunal decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes (processo C-94/97):

«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.°?»

14 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 11 de Dezembro de 1997, estes dois processos foram apensos para efeitos da fase oral do processo e do acórdão.

Quanto às questões colocadas pela High Court of Justice

15 Através das suas questões, que importa examinar em conjunto, a High Court of Justice pergunta, em substância, se o artigo 26.° da Sexta Directiva se aplica a um hoteleiro que, contra o pagamento de um preço fixado de forma global, propõe aos seus clientes, para além do alojamento, o transporte de ida e volta entre o hotel e determinados pontos afastados de recolha de passageiros e uma excursão em autocarro durante a estada, serviços de transporte esses que são adquiridos a terceiros.

16 T. P. Madgett e R. M. Baldwin alegam que, para que um operador económico esteja sujeito ao regime especial do artigo 26.° da Sexta Directiva, é necessário que seja ou uma «agência de viagens» ou um «organizador de circuitos turísticos». Essas expressões visam os sujeitos passivos cuja actividade consiste em organizar, em benefício de viajantes, o fornecimento de prestações de alojamento ou de transporte, ou outras prestações de viagem, utilizando as prestações de outras pessoas, adquiridas para benefício directo dos viajantes. Essas expressões não abrangiam sujeitos passivos que adquirem, como elementos acessórios de outra actividade, prestações de viagem para benefício directo de viajantes. Consideram que os seus esforços se concentram fundamentalmente no serviço oferecido à clientela do hotel e o transporte só é fornecido para sua própria comodidade, com vista a incitá-los a aí se instalarem. O transporte devia então ser considerado puramente acessório à sua actividade de hoteleiros.

17 Os Governos do Reino Unido, alemão, helénico e sueco e a Comissão sustentam que o critério que permite determinar se as operações efectuadas por um sujeito passivo são operações sujeitas às disposições do artigo 26.° da Sexta Directiva é o de saber se as prestações de serviços em causa são do tipo das abrangidas por essa disposição, ainda que o sujeito passivo não seja uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos na acepção geralmente atribuída a esses termos. Nessas condições, as operações efectuadas por T. P. Madgett e R. M. Baldwin entravam no âmbito de aplicação do artigo 26.° da Sexta Directiva, dado que efectuam prestações de serviços em seu próprio nome, oferecendo aos clientes um pacote único que inclui a viagem e o alojamento e utilizam para esse efeito um

serviço de autocarro fornecido por um terceiro em virtude de uma operação que beneficia directamente os viajantes.

18 A este respeito, cabe, antes de mais, recordar que os serviços fornecidos pelas agências de viagens e pelos organizadores de circuitos turísticos se caracterizam 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. 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 (v. acórdão de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Colect., p. I-5723, n.os 13 a 15).

19 Ora, embora o regime especial das margens previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva seja principalmente motivado pela existência de problemas relacionados com as prestações de viagem que implicam serviços em mais de um Estado-Membro, esta disposição aplica-se igualmente, de acordo com os seus próprios termos, às prestações de serviços efectuadas no interior de um único Estado-Membro.

20 Em seguida, importa observar que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos, na acepção geralmente atribuída a esses termos, mas efectua operações idênticas no quadro de outra actividade, como a actividade hoteleira.

21 Com efeito, uma interpretação da qual resulte que o artigo 26.° da Sexta Directiva apenas é aplicável aos operadores económicos que sejam agências de viagens ou

organizadores de circuitos turísticos, na acepção geralmente atribuída a estes termos, conduziria a que prestações idênticas caíssem sob a alçada de disposições diferentes de acordo com a qualidade formal do operador económico.

22 Por último, tal como o advogado-geral referiu no n.° 32 das suas conclusões, fazer depender a aplicação do regime especial previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva de uma qualificação prévia do operador punha em causa o objectivo dessa disposição, criava uma distorção da concorrência entre os operadores e comprometia a aplicação uniforme da Sexta Directiva.

23 Assim, importa observar que o regime do artigo 26.° da Sexta Directiva se aplica aos operadores económicos que organizam, em seu próprio nome, viagens ou circuitos turísticos e que, para fornecer as prestações de serviços que geralmente se oferecem neste tipo de actividade, recorrem a terceiros sujeitos a imposto, embora não beneficiem formalmente da qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos.

24 No entanto, é normal, como o advogado-geral sublinhou no n.° 36 das suas conclusões, que operadores económicos, como os hoteleiros, forneçam serviços habitualmente relacionados com viagens, sejam levados a utilizar prestações adquiridas a terceiros, as quais, por um lado, representam, comparativamente com as operações de alojamento, uma parte menor do montante da viagem organizada e, por outro, fazem parte das funções que tradicionalmente cabem a esses operadores. Essas prestações adquiridas a terceiros não constituem, portanto, para a clientela, um fim em si, mas um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal desse operador.

25 Importa observar que, nestas condições, as prestações adquiridas a terceiros são puramente acessórias relativamente às prestações próprias e que não há que tributar o operador económico em conformidade com o artigo 26.° da Sexta Directiva.

26 Ora, a este respeito, cabe observar que, quando um hoteleiro proponha aos seus clientes, de forma habitual, para além do alojamento, prestações que não integram as que tradicionalmente fornece e cuja realização não pode deixar de ter repercussões sensíveis no preço praticado, como a viagem até ao hotel a partir de pontos afastados de recolha de passageiros, essas prestações não podem ser equiparadas a prestações de serviços puramente acessórias.

27 Tendo em conta o que acaba de ser dito, há que responder às questões colocadas pela High Court of Justice que o artigo 26.° da Sexta Directiva se aplica a um hoteleiro que, contra o pagamento de um preço global previamente fixado, propõe de forma habitual aos seus clientes, para além do alojamento, o transporte de ida e volta entre o hotel e determinados pontos afastados de recolha de passageiros e uma excursão em autocarro durante a estada, serviços de transporte esses que são adquiridos a terceiros.

Quanto às questões colocadas pelo VAT and Duties Tribunal

28 Através das suas questões, que importa examinar em conjunto, o VAT and Duties Tribunal pergunta, em substância, como calcular a margem tributável, na acepção do artigo 26.° da Sexta Directiva, quando um operador económico sujeito ao disposto nessa disposição efectua, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas em parte de prestações próprias e em parte de prestações adquiridas a terceiros.

29 A fim de responder a esta questão, há que, antes de mais, verificar se, quando a viagem organizada se compõe de prestações mistas, o artigo 26.° se aplica apenas às prestações adquiridas a terceiros ou ao conjunto das prestações. Há que, em seguida, examinar o método de cálculo da parte da viagem organizada relativa à prestação própria.

30 Relativamente à primeira parte da questão, T. P. Madgett e R. M. Baldwin, os Governos do Reino Unido e alemão e a Comissão alegam que o regime especial previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva só se aplica às prestações adquiridas a terceiros.

31 Em contrapartida, o Governo sueco considera que o artigo 26.° deve ser igualmente aplicado à prestação própria.

32 A este respeito, há que, em primeiro lugar, recordar que, de acordo com o artigo 26.°, n.° 1, da Sexta Directiva, o regime aí previsto se aplica às operações das agências de viagens quando são utilizados, para a realização da viagem, fornecimentos e prestações de serviços de outros sujeitos passivos, e que, de acordo com o n.° 2 dessa disposição, a matéria colectável consiste na diferença entre o montante total a pagar pelo viajante, IVA excluído, e o custo efectivo suportado pela agência de viagens com os fornecimentos e as prestações de serviços de outros sujeitos passivos.

33 Em seguida, importa observar que o artigo 26.° da Sexta Directiva não faz qualquer referência às prestações próprias e que o objectivo fundamental dessa disposição é evitar as dificuldades que, para os operadores económicos, resultariam dos princípios gerais da Sexta Directiva relativos às operações que implicam o fornecimento de prestações adquiridas a terceiros.

34 Por último, há que recordar que o regime previsto no artigo 26.° constitui uma excepção ao regime normal da Sexta Directiva e só deve ser aplicado desde que seja necessário para alcançar o seu objectivo.

35 Nestas condições, importa observar que o regime específico previsto no artigo 26.° da Sexta Directiva se aplica apenas às prestações adquiridas a terceiros.

36 Relativamente à segunda parte da questão, T. P. Madgett e R. M. Baldwin, bem como a Comissão, alegam que o cálculo do preço das prestações próprias se devia basear no valor de mercado, em conformidade com os princípios normais de determinação da matéria colectável previstos no artigo 11.° da Sexta Directiva. No caso em apreço, o valor de mercado do alojamento era o preço dos quartos praticado pelo hotel aos clientes que não utilizam a viagem organizada.

37 Em contrapartida, o Governo alemão sustenta que a repartição pela parte da viagem a que se aplica o regime especial do artigo 26.° e por aquela a que o artigo 26.° não se aplica devia, em princípio, ser efectuada de acordo com a relação proporcional entre os custos efectivos suportados com as prestações adquiridas a terceiros e os efectuados com as prestações próprias. A parte do preço da viagem relativa às prestações próprias podia, no entanto, ser determinada de outra maneira, em certos casos, se isso conduzisse a um resultado correcto.

38 O Governo do Reino Unido explica que, segundo o regime TOMS, que considera compatível com o artigo 26.° da Sexta Directiva, o operador deve calcular o custo total que suporta ao fornecer as viagens organizadas, sendo esse custo composto, por um lado, pelas quantias que pagou pelas prestações adquiridas a terceiros e, por outro, pelo custo que suporta ao fornecer as suas prestações próprias. Esse custo total é então deduzido do montante total recebido para se obter a margem total. Esta margem é, em seguida, dividida em margem sobre as prestações adquiridas a terceiros e em margem sobre as prestações próprias, na proporção das despesas correspondentes às prestações adquiridas a terceiros relativamente ao custo

das prestações próprias. A fim de garantir uma aplicação uniforme do imposto, as mesmas regras deviam ser aplicadas independentemente da proporção que representam, na viagem organizada, as prestações próprias e as prestações adquiridas a terceiros. Como o artigo 26.° prevê um sistema de tributação do elemento adquirido a terceiros por referência à margem, ou seja, a diferença entre o custo efectivo e o rendimento, não existia qualquer razão para não se aplicar este princípio no que respeita à prestação própria.

39 Cabe, em primeiro lugar, sublinhar que o artigo 26.° da Sexta Directiva, na medida em que não refere a hipótese do fornecimento de viagens organizadas que incluam tanto prestações adquiridas a terceiros como prestações próprias, não define critérios que permitem isolar a margem das prestações adquiridas a terceiros do montante das prestações próprias.

40 Neste contexto, importa recordar que a Sexta Directiva prevê, no seu artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), que a matéria colectável do IVA é constituída, no que toca à maior parte dos serviços, por tudo o que se recebe como contrapartida do serviço efectuado. De acordo com uma jurisprudência constante, a contrapartida é interpretada como sendo o que é efectivamente recebido e não um valor calculado segundo critérios objectivos (v. acórdão de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Colect., p. 6365, n.° 16).

41 Ora, tal como o advogado-geral sublinhou no n.° 65 das suas conclusões, da existência de um preço global fixado antecipadamente, que inclua tanto prestações adquiridas a terceiros — e, portanto, abrangidas pelo artigo 26.° — como prestações próprias — que não são abrangidas por essa disposição —, resulta que a contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, não pode ser utilizada como matéria colectável no que toca às prestações próprias fornecidas no âmbito da viagem organizada.

42 Assim, há que determinar a unidade de referência que se deve utilizar como alternativa à contrapartida a fim de isolar a parte do preço global relativa à prestação

própria. A este respeito, são possíveis duas vias, uma baseada nos custos efectivos, como no âmbito do regime TOMS, e outra baseada no valor do mercado.

43 Nesta perspectiva, cabe observar, em primeiro lugar, como fez o advogado-geral no n.° 71 das suas conclusões, que o método dos custos efectivos utilizado pelo Governo do Reino Unido podia levantar um problema, pois nada permite supor que as margens respectivas das prestações que compõem o todo sejam proporcionais à parte que os respectivos custos representam.

44 Importa sublinhar, em segundo lugar, que o valor de mercado — no caso em apreço, o preço dos quartos e a meia pensão praticados pelo hotel quando os clientes não utilizam a viagem organizada —, enquanto critério a utilizar, pode igualmente incluir uma parte de arbitrariedade na medida em que o preço do alojamento oferecido como prestação própria no quadro da viagem organizada é considerado idêntico ao preço de alojamento quando este é proposto como prestação única.

45 Ora, o método dos custos efectivos relativo às prestações próprias necessita de uma série de exercícios de sub-repartição complexos e impõe assim um importante trabalho suplementar ao operador económico. Em contrapartida, a utilização do valor de mercado das prestações próprias representa, como foi sublinhado pelo advogado-geral no n.° 76 das suas conclusões, a vantagem da simplicidade, dado que não é necessário distinguir os diferentes elementos do valor das prestações próprias.

46 Nestas circunstâncias — atendendo ao facto de, no caso em apreço, ninguém contestar que o cálculo do IVA sobre a margem das prestações adquiridas a terceiros utilizando uma ou outra alternativa conduz, em princípio, a um IVA idêntico —, não se pode exigir que um operador económico calcule a parte do preço global que corresponde à prestação própria segundo o princípio dos custos efectivos quando é possível isolar essa parte do preço global com base no valor de mercado das prestações análogas às que fazem parte da viagem organizada.

47 Face ao que acaba de ser dito, importa responder às questões colocadas pelo VAT and Duties Tribunal que o artigo 26.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um operador económico sujeito às disposições desse artigo efectua, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas por prestações de serviços fornecidas em parte por si mesmo e em parte por outros sujeitos passivos, o regime do IVA previsto nessa disposição se aplica apenas às prestações de serviços fornecidas por terceiros. Não se pode exigir que um operador económico calcule a parte do preço global correspondente à prestação própria de acordo com o princípio dos custos efectivos quando é possível isolar essa parte do preço global com base no valor de mercado das prestações análogas às que fazem parte da viagem organizada.

Quanto às despesas

48 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, alemão, helénico e sueco, 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, e o VAT and Duties Tribunal, London, por decisões de 16 de Novembro de 1995 e de 26 de Fevereiro de 1997, declara:

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, aplica-se a um hoteleiro que, contra o pagamento de um preço global previamente fixado, propõe de forma habitual aos seus clientes, para além do alojamento, o transporte de ida e volta entre o hotel e determinados pontos afastados de recolha de passageiros e uma excursão em autocarro durante a estada, serviços de transporte esses que são adquiridos a terceiros.

2) O artigo 26.° da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que, quando um operador económico sujeito às disposições desse artigo efectua, contra o pagamento de um preço global fixado antecipadamente, operações compostas por prestações de serviços fornecidas em parte por si mesmo e em parte por outros sujeitos passivos, o regime do IVA previsto nessa disposição se aplica apenas às prestações de serviços fornecidas por terceiros. Não se pode exigir que um operador económico calcule a parte do preço global correspondente à prestação própria de acordo com o princípio dos custos efectivos quando é possível isolar essa parte do preço global com base no valor de mercado das prestações análogas às que fazem parte da viagem organizada.

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 22 de Outubro de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J.-P. Puissochet