

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de dezembro de 2018 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Harmonização das legislações fiscais – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Regime especial das agências de viagens – Disponibilização de um alojamento de férias tomado de arrendamento a outros sujeitos passivos – Prestações adicionais – Natureza principal ou acessória de uma prestação – Taxas reduzidas do imposto – Alojamento disponibilizado por uma agência de viagens em nome próprio»

No processo C-552/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 3 de agosto de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de setembro de 2017, no processo

**Alpenchalets Resorts GmbH**

contra

**Finanzamt München Abteilung Körperschaften,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relator) e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de julho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Alpenchalets Resorts GmbH, por M. Laukemann, Rechtsanwalt, e E. Meilinger,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e M. Noort, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e B. R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de setembro de 2018,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e do artigo 306.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Alpen Chalets Resorts GmbH (a seguir «Alpenchalets») ao Finanzamt München (Administração Fiscal, Munique), a propósito da tributação da disponibilização de alojamentos de férias.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 Nos termos do artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA, que faz parte do título VIII desta, sob a epígrafe «Taxa», os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, as quais se aplicam apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III dessa diretiva.

4 Esse anexo III contém a «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», cujo n.º 12 prevê:

«Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo;

[...]»

5 O capítulo 3, com a epígrafe «Regime especial das agências de viagens» e que figura no título XII da Diretiva IVA, consagrado aos «Regimes especiais», inclui o artigo 306.º, que dispõe:

«1. Os Estados-Membros aplicam um regime especial de IVA às operações das agências de viagens em conformidade com o presente capítulo, quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

O presente regime especial não é aplicável às agências de viagens quando atuarem unicamente na qualidade de intermediário e às quais seja aplicável, para o cálculo do valor tributável, o primeiro parágrafo da alínea c) do artigo 79.º

2. Para efeitos do presente capítulo, os organizadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens.»

6 O artigo 307.º desta diretiva prevê:

«As operações efetuadas nas condições previstas no artigo 306.º 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 cliente.

A prestação de serviços única é 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.»

7 Nos termos do artigo 308.º da referida diretiva:

«Relativamente à prestação de serviços única efetuada pela agência de viagens, considera-se valor tributável e preço líquido de IVA, na aceção do ponto 8) do artigo 226.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente.»

8 O artigo 309.º da Diretiva do IVA dispõe o seguinte:

«Se as operações para as quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem por estes efetuadas fora da [União], a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força do disposto no artigo 153.º

Se as operações referidas no primeiro parágrafo forem efetuadas tanto na [União] como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da [União].»

9 O artigo 310.º da Diretiva IVA prevê:

«O IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no artigo 307.º efetuadas em benefício direto do cliente não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

## **Direito alemão**

10 A Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGB1. I, p. 386), conforme alterada pela Lei de 22 de dezembro de 2009 (BGB1. I, p. 3950) (a seguir «Lei do IVA»), dispõe, no seu artigo 12.º, com a epígrafe «Taxa»:

«1. A taxa do imposto é de 19% da base de tributação para todas as operações tributáveis (§ 10, 11, 25, n.º 3, e 25a, n.os 3 e 4).

2. O imposto é reduzido para 7% em relação às seguintes operações:

[...]

11. A locação de partes de casa ou de quartos que um operador reserve para o alojamento temporário de terceiros, bem como a locação temporária de lugares em parques de campismo. A primeira frase não se aplica a prestações que não visam diretamente a locação, mesmo caso estas prestações sejam remuneradas com o pagamento da locação.»

11 O § 25 dessa mesma lei, com a epígrafe «Tributação das prestações de viagens», tem a seguinte redação:

«1. As disposições seguintes são aplicáveis às prestações de viagem de um operador, que não se destinam à empresa do destinatário da prestação, na medida em que o operador, ao prestar esses serviços, atue em nome próprio relativamente ao destinatário da prestação e utilize, para a

realização da viagem, prestações intermediárias. A prestação do operador é considerada uma outra prestação única. Se, no âmbito de uma viagem, o operador fornece ao destinatário da prestação várias prestações deste tipo, estas são consideradas uma outra prestação única. O local desta outra prestação é determinado nos termos do § 3a, n.º 1. As prestações de viagens a montante são entregas e outras prestações efetuadas por terceiros que beneficiam imediatamente o cliente.

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 países terceiros. O operador deve demonstrar que está preenchido o requisito da isenção. O Bundesministerium der Finanzen (Ministério Federal das Finanças) pode, com acordo do Bundesrat (Câmara Alta do Parlamento), determinar por despacho as modalidades pelas quais o operador deve proceder a essa prova.

3. A outra prestação é calculada com base na diferença entre o montante que o destinatário da prestação paga para obter a prestação e o montante que o operador paga pelas prestações intermediárias de viagem. Não se inclui no valor tributável o imposto sobre o volume de negócios. O operador pode, em vez de calcular a base de tributação para cada prestação, fazê-lo por grupos de prestações ou para a totalidade das prestações efetuadas durante o exercício fiscal.

4. Em derrogação do § 15, n.º 1, o operador não está autorizado a deduzir como imposto tributado a montante as quantias do imposto que tenha recebido, autonomamente, pelas prestações de viagens a montante, bem como os montantes de imposto que são devidos em virtude do § 13b. Quanto ao mais, não é afetada a aplicação do § 15.

[...]]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

12 Em 2011, a Alpenchalets Resorts tomou de arrendamento aos respetivos proprietários casas de férias na Alemanha, na Áustria e em Itália e arrendou-as em seguida a clientes individuais, em nome próprio. Além do alojamento, os serviços incluíam a limpeza do alojamento e, em certos casos, um serviço de lavandaria e entrega de pão.

13 A Alpenchalets calculou o IVA com base na margem de lucro, em conformidade com o § 25 da Lei do IVA, que abrange as prestações de viagens, e aplicou a taxa normal de tributação. Posteriormente, com a sua carta de 6 de maio de 2013, pediu a alteração da liquidação do imposto e a aplicação da taxa reduzida de IVA, nos termos do § 12, n.º 2, da Lei do IVA. Esse pedido foi indeferido pela Administração Fiscal de Munique.

14 A Alpenchalets interpôs recurso no Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha), que lhe negou provimento, pelo facto de o regime de tributação da margem de lucro se aplicar às prestações de viagens em causa, em virtude do § 25 da Lei do IVA, e que a aplicação da taxa reduzida de tributação não era possível, uma vez que a prestação de um serviço de viagens na aceção dessa disposição não figurar na lista das reduções da taxa de IVA enumeradas no § 12, n.º 2, dessa lei.

15 Para contestar essa decisão, a Alpenchalets recorreu para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha).

16 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, por um lado, que resulta do Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), que o regime especial das agências de viagens é aplicável às prestações das agências de viagens que consistam apenas no alojamento. Embora reconhecendo que essa solução foi confirmada pela jurisprudência posterior

do Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à questão de saber se a referida solução não deveria ser reexaminada, à luz do Acórdão de 21 de junho de 2017, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), no qual se operou uma distinção entre a natureza principal e a natureza acessória das prestações de serviços.

17 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário verificar se, no processo que lhe foi submetido, é possível aplicar uma taxa reduzida de IVA, ainda que as operações das agências de viagens, na aceção do artigo 306.º da Diretiva IVA, devam ser consideradas enquanto tais e, nessa qualidade, não estão abrangidas pelo anexo III dessa diretiva. Segundo esse órgão jurisdicional, na medida em que o arrendamento de uma casa de férias fora do regime especial das agências de viagens está sujeito à taxa reduzida de IVA, é possível admitir a aplicação dessa mesma taxa reduzida para uma prestação semelhante abrangida pelo referido regime especial.

18 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma prestação que, no essencial, é constituída pela disponibilização de um alojamento de férias, e na qual os elementos suplementares da prestação apenas devem ser considerados uma prestação acessória à prestação principal, em conformidade com o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), está sujeita ao regime especial aplicável às agências de viagens nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: para além do regime especial aplicável às agências de viagens previsto no artigo 306.º da Diretiva IVA, esta prestação também pode estar sujeita à redução da taxa de imposto aplicável ao alojamento de férias na aceção do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em conjugação com o seu anexo III, ponto 12?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### **Quanto à primeira questão**

19 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de prestações adicionais se enquadra no regime especial das agências de viagens.

20 Em primeiro lugar, importa observar que, em virtude do artigo 306.º da Diretiva IVA, esse regime especial só se aplica nos casos em que a agência de viagens utilize para a organização da viagem entregas de bens e prestações de serviços adquiridos a outros sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.os 18 e 21).

21 Ora, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhuma informação quanto à questão de saber se os proprietários ou os administradores de imóveis, que deram de arrendamento as casas de férias à Alpenchalets, são ou não sujeitos passivos de IVA.

22 Assim, o Tribunal de Justiça só pode responder à primeira questão caso esses proprietários ou administradores de imóveis tenham a qualidade de «sujeitos passivos de IVA», o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

23 Como decorre da redação do artigo 306.º da Diretiva IVA e da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o regime especial das agências de viagens só se aplica no caso em que uma agência utiliza, para a realização da viagem, bens e prestações de serviços de terceiros, o que significa que os seus próprios serviços, ou seja, os serviços que não foram adquiridos a terceiros, mas que foram prestados pela própria agência, não estão abrangidos por esse regime (v., nesse sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.os 18, 21, 23 e 27).

24 Neste contexto, a regra sobre a prestação única evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio e mencionada no n.º 18 do Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), a qual se aplica no domínio do direito comum do IVA, não pode afetar a apreciação do referido conceito no contexto do regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens (v., neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 24).

25 No que diz respeito à aplicação desse regime especial a um serviço de disponibilização de uma casa de férias adquirido a terceiros, importa recordar, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, que o Tribunal de Justiça constatou, nos n.os 23 e 24 do Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), que o simples fornecimento do alojamento pela agência de viagens pode ser abrangido pelo referido regime especial. Com efeito, para responder às necessidades da clientela, as agências de viagens oferecem pacotes de férias e de viagens muito diversos, que permitem ao cliente conjugar, nas condições que entenda, prestações de transporte, de alojamento e de outra natureza que essas empresas possam fornecer. A exclusão do âmbito de aplicação do artigo 306.º da Diretiva IVA das prestações fornecidas por uma agência de viagens pelo simples motivo de as mesmas apenas incluírem o alojamento conduziria a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações disponibilizadas a cada cliente. Tal regime fiscal violaria os objetivos dessa diretiva.

26 Vários acórdãos do Tribunal de Justiça confirmaram esta jurisprudência.

27 No Acórdão MyTravel (Acórdão de 6 de outubro de 2005, C-291/03, EU:C:2005:591), a agência de viagens organizava férias a preço global, incluindo o alojamento, e assegurando o transporte próprio, ou seja, pelos seus próprios meios. Como resulta do n.º 19 desse acórdão, era necessário efetuar a repartição do preço fixo entre o que decorre do regime especial e o das prestações próprias. Fazendo essa repartição, o Tribunal de Justiça reconheceu que o regime especial pode aplicar-se às simples prestações de alojamento.

28 Resulta do n.º 29 do Acórdão de 13 de outubro de 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608), que o regime especial das agências de viagens se aplica a um operador económico que propõe aos seus clientes, mediante o pagamento de um preço global, além das prestações relacionadas com a formação e a educação linguísticas, fornecidas pelos seus próprios meios, prestações adquiridas a outros sujeitos passivos, como o transporte para o Estado de destino e/ou a estada neste. A expressão «e/ou» demonstra que uma dessas prestações pode bastar em si mesma para que o referido regime especial se aplique.

29 No seu Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, n.º 21), o Tribunal de Justiça declarou que, embora nem todas as prestações fornecidas por uma agência de viagens sem conexão com uma viagem estejam abrangidas pelo regime especial do artigo 26.º 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), uma vez que as disposições desse artigo 26.º são reproduzidas no artigo 306.º da Diretiva IVA, a disponibilização por uma agência

de viagens de um alojamento de férias está abrangida pelo âmbito de aplicação do referido artigo 26.º, ainda que essa prestação apenas inclua o alojamento e não o transporte.

30 O Despacho de 1 de março de 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120), não permite chegar a outra conclusão.

31 Em primeiro lugar, no n.º 20 deste despacho, o Tribunal de Justiça confirmou claramente a jurisprudência do Acórdão de 12 de novembro de 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça limitou-se a constatar, nesse processo, que as prestações de transporte fornecidas por um operador económico não estão abrangidas pelo artigo 306.º da Diretiva IVA quando são prestadas, por intermédio de um subcontratado, não ao próprio cliente, mas a agências de viagens e o referido transportador não apresenta nenhuma característica suscetível de equiparar as suas prestações às de uma agência de viagens ou de um organizador de circuitos turísticos.

33 Uma vez que o simples fornecimento de alojamentos de férias por parte da agência de viagens basta para que o regime especial previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA se aplique, a importância de outras entregas de bens ou de prestações de serviços, eventualmente acompanhando essa disponibilização de alojamentos, não pode influenciar a qualificação jurídica da situação em causa, a saber, que esta se enquadra no regime especial das agências de viagens.

34 Assim, não é necessário examinar, se for caso disso, à luz da jurisprudência resultante do Acórdão de 21 de junho de 2007, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369), se as referidas entregas de bens ou prestações de serviços que acompanham a disponibilização de alojamentos pela agência de viagens revestem natureza principal ou acessória.

35 Face às considerações anteriores, há que responder à primeira questão que os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importâncias destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens.

### **Quanto à segunda questão**

36 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços das agências de viagens que consiste na disponibilização de alojamentos de férias, abrangida pelo artigo 307.º da Diretiva IVA, pode ser sujeita a uma taxa reduzida ou a uma das taxas reduzidas que figuram na primeira disposição.

37 A este respeito, importa recordar que, segundo a própria redação desse artigo 307.º, as operações efetuadas, nas condições previstas no artigo 306.º daquela diretiva, por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas, para efeitos do respetivo tratamento fiscal, como uma prestação de serviços única realizada pela agência de viagens ao cliente. Daqui decorre que, uma vez que o serviço de disponibilização de alojamentos de férias está abrangido pelo regime especial das agências de viagens, o seu tratamento fiscal não segue as regras aplicáveis à disponibilização de alojamentos de férias, mas esse tratamento é determinado pelo regime especial estabelecido pela Diretiva IVA para a prestação de serviços única da agência de viagens.

38 Além disso, importa assinalar que, em virtude desse artigo 98.º, n.º 2, a taxa reduzida só se pode aplicar aos bens e às prestações de serviços das categorias que figuram no anexo III da Diretiva IVA.

39 Ora, a prestação de serviços única da agência de viagens na aceção do artigo 307.º dessa diretiva não figura nesse anexo.

40 Assim, a taxa reduzida prevista no artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA não se aplica à disponibilização de alojamentos de férias que se enquadram no regime especial das agências de viagens.

41 Importa, por conseguinte, responder à segunda questão que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços das agências de viagens que consiste na disponibilização de alojamentos de férias, abrangida pelo artigo 307.º dessa diretiva, não pode ser sujeita a uma taxa reduzida ou a uma das taxas reduzidas que figuram na primeira disposição.

### **Quanto às despesas**

42 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 (Quarta Secção) declara:

**1) Os artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado devem ser interpretados no sentido de que a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importâncias destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens.**

**2) O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços das agências de viagens que consiste na disponibilização de alojamentos de férias, abrangida pelo artigo 307.º dessa diretiva, não pode ser sujeita a uma taxa reduzida ou a uma das taxas reduzidas que figuram na primeira disposição.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.