

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

13 de março de 2014 (\*)

«IVA — Regime especial das agências de viagens — Operações efetuadas fora da União Europeia — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 28.º, n.º 3 — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 370.º — Cláusulas de congelamento — Alteração da legislação nacional durante o prazo de transposição»

No processo C-599/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), por decisão de 24 de outubro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de dezembro de 2012, no processo

**Jetair NV,**

**BTW-ëenheid BTWE Travel4you**

contra

**FOD Financiën,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: C. G. Fernlund (relator), presidente de secção, C. Toader e E. Jarašiūnas, juizes

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$  em representação da Jetair NV e da BTW-ëenheid BTWE Travel4you, por H. Vandebergh, advocaat,

$\frac{3}{4}$  em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$  em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, C. Soulay e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$  em representação do Conselho da União Europeia, por A.-M. Colaert e E. Chatziioakeimidou, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da cláusula de congelamento constante do artigo 28.º, n.º 3, 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»), bem como do artigo 370.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»), dos artigos 153.º e 309.º da diretiva IVA e dos artigos 43.º CE e 56.º CE, bem como da validade do artigo 370.º da diretiva IVA.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a Jetair NV (a seguir «Jetair») e, por outro, a BTW-ëenheid BTWE Travel4you (a seguir «Travel4you»), um grupo formado por várias sociedades consideradas um único sujeito passivo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), ao FOD Financiën (Serviço Público Federal de Finanças), a propósito do indeferimento do pedido de reembolso do IVA apresentado pelas recorrentes a respeito de viagens organizadas fora da União Europeia.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

#### Sexta Diretiva

3 O artigo 1.º da Sexta Diretiva previa:

«Os Estados-Membros adaptarão o seu regime atual do [IVA] às disposições dos artigos seguintes.

Os Estados-Membros adotarão as medidas legislativas, regulamentares e administrativas necessárias, a fim de que o regime assim adaptado entre em vigor o mais cedo possível e, o mais tardar, em 1 de janeiro de 1978.»

4 O artigo 26.º, n.os 1 e 3, da Sexta Diretiva tinha a seguinte redação:

«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 [...]

[...]

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 [...]

5 O artigo 28.º, n.os 3, alínea a), e 4, da Sexta Diretiva, incluído no título XVI sob a epígrafe «Disposições transitórias», dispunha:

«3. Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

a) Continuar a aplicar o imposto às operações isentas por força [do artigo 15.º], cuja lista

consta do anexo E;

[...]

4. O período transitório é inicialmente fixado em cinco anos a contar de 1 de janeiro de 1978.  
[...]

6 As operações referidas no artigo 15.º, n.º 14, da Sexta Diretiva e retomadas no seu anexo E incluíam as «prestações de serviços das agências de viagens referidas no artigo 26.º, bem como as das agências de viagens que agem em nome e por conta do viajante, relativamente às viagens efetuadas fora da Comunidade».

Diretiva IVA

7 O artigo 153.º da diretiva IVA prevê:

«Os Estados-Membros isentam as prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando estes intervenham nas operações referidas nos Capítulos 6, 7 e 8 ou em operações realizadas fora da Comunidade.

[...]

8 O artigo 306.º, n.º 1, da diretiva IVA, que figura sob o título XII, capítulo 3, sob a epígrafe «Regime especial das agências de viagens», dispõe:

«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, a alínea c) do primeiro parágrafo do artigo 79.º»

9 O artigo 309.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

[...]

10 O artigo 370.º da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1978, tributavam as operações cuja lista consta da Parte A do anexo X podem continuar a tributá-las.»

11 O anexo X desta diretiva, na sua parte A sob a epígrafe «Operações que os Estados-Membros podem continuar a tributar», prevê no ponto 4:

«Prestações de serviços das agências de viagens referidas no artigo 306.º, bem como das agências de viagens que atuem em nome e por conta do cliente, relativamente às viagens efetuadas fora da Comunidade.»

## *Direito belga*

12 Resulta da decisão de reenvio e dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o direito belga pertinente decorre do Código do imposto sobre o valor acrescentado, conforme aprovado pela Lei de 3 de julho de 1969 (code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'introduit par une loi du 3 juillet 1969) (*Moniteur belge* de 17 de julho de 1969, p. 7046), na sua versão em vigor à época dos factos nos processos principais (a seguir «Código do IVA»).

13 É facto assente que antes de 1 de dezembro de 1977 as prestações de serviços efetuadas pelas agências de viagens que consistiam em organizar viagens fora da União Europeia estavam isentas.

14 O Código do IVA foi alterado pela Lei de 29 de novembro de 1977 (loi du 29 novembre 1977), que entrou em vigor em 1 de dezembro de 1977, a qual sujeitou estas prestações de serviços a IVA.

15 Resulta igualmente dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o Código do IVA foi novamente alterado pelo Decreto Real de 28 de dezembro de 1999 (arrêté royal du 28 décembre 1999), aplicável desde 1 de janeiro de 2000. Por força deste decreto, as prestações de serviços das agências de viagens relativas a viagens efetuadas fora da União deixaram de ser equiparadas a atividades de intermediação. No entanto, estas operações continuaram a estar sujeitas a IVA.

### **Factos dos litígios nos processos principais e questões prejudiciais**

16 A Jetair é uma sociedade de direito belga, sujeita a IVA devido à sua atividade de agência de viagens. Em 1 de fevereiro de 2009 aderiu ao grupo Travel4you, que inclui igualmente outras seis sociedades que exercem esta atividade.

17 A Jetair e a Travel4you organizam viagens turísticas para as quais recorrem aos serviços de terceiros, designadamente de hotéis e de companhias aéreas.

18 Por entenderem que as viagens organizadas fora da União não estão sujeitas a IVA, as recorrentes apresentaram, cada uma, um pedido de reembolso do IVA que lhes foi cobrado a título das referidas viagens.

19 O primeiro pedido dizia respeito a montantes de IVA respeitantes a viagens organizadas entre 2001 e 2006, incluídos numa declaração de IVA do mês de setembro de 2007. Os serviços de inspeção do IVA de Oostende, discordando dos montantes reclamados, procederam a uma retenção de cerca de 55 700 000 euros e elaboraram um auto de infração.

20 O segundo pedido dizia respeito a montantes de IVA respeitantes a viagens organizadas num período que se iniciou em 2007 e que terminou em janeiro de 2010, incluídos numa declaração de IVA do mês de março de 2010. Os serviços de inspeção do IVA de Oostende, discordando dos montantes reclamados, procederam a uma retenção de cerca de 37 600 000 euros e elaboraram um auto de infração.

21 A Jetair e os membros da Travel4you intentaram, respetivamente, em 21 de dezembro de 2010 e 24 de outubro de 2011, ações no rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges), que apensou os dois processos.

22 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, as recorrentes alegaram que a disposição transitória que figura no artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva não autorizava o legislador belga a

alterar a sua legislação num sentido contrário ao constante da referida diretiva imediatamente antes da entrada em vigor desta última. Alegaram que, nos termos do artigo 26.º, n.º 3, da mesma, reproduzido no artigo 309.º da diretiva IVA, quando as operações para as quais a agência de viagens recorreu a outros sujeitos passivos são efetuadas por estes últimos fora da União, a prestação de serviços efetuada pela agência está isenta.

23 Tendo o FOD Financiën alegado, ao invés, que o legislador belga podia, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, optar por tributar as referidas operações, o órgão jurisdicional de reenvio teve dúvidas quanto à resposta a dar aos litígios nos processos principais.

24 Nestas condições, o rechtbank van eerste aanleg te Brugge decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode a Bélgica alterar a sua legislação, de modo a sujeitar a imposto um serviço isento — *in casu* viagens efetuadas fora da [União] —, num momento (1 de dezembro de 1977) imediatamente anterior à entrada em vigor da Sexta Diretiva [...] (1 de janeiro de 1978), e, assim, contornar a cláusula de congelamento do artigo 28.º, n.º 3 (artigo 370.º da [diretiva IVA]), da Sexta Diretiva, que prevê que as referidas viagens só podem continuar a ser tributadas se já fossem tributadas antes da introdução da Sexta Diretiva?

2) A partir de 13 de junho de 1977 (data de publicação da [Sexta] Diretiva), a Bélgica devia abster-se de tributar as viagens efetuadas fora da [União]?

3) A Bélgica viola o artigo 309.º da [diretiva IVA] pelo facto de não equiparar as agências de viagens, no que se refere aos seus serviços fora da [União], aos intermediários e de, apesar disso, continuar a sujeitar esses serviços a imposto?

4) Os artigos 309.º, 153.º, 370.º e o anexo X da [diretiva IVA] violam os princípios gerais do direito comunitário, o princípio da igualdade, o princípio da proporcionalidade e as disposições respeitantes à livre circulação de pessoas, bens e serviços, como os artigos [43.º CE e 56.º CE], pelo facto de preverem o direito de opção dos Estados-Membros [sujeitarem] ou não a imposto os serviços relativos às viagens fora da [União]?

5) Viola os princípios do direito comunitário, nomeadamente os princípios da igualdade e da proporcionalidade e o da neutralidade do IVA, o facto de, por Decreto Real [de] 28 de novembro de 1999, o Estado belga só ter sujeito a imposto, no que se refere às viagens efetuadas fora da [União], as agências de viagens, mas não os intermediários?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### *Quanto à primeira e segunda questões*

25 A título preliminar, importa recordar que, de acordo com o artigo 191.º, segundo parágrafo, do Tratado CEE, aplicável no momento da adoção da Sexta Diretiva, as diretivas são notificadas aos respetivos destinatários, produzindo efeitos mediante essa notificação. Não é assim a data de publicação, mas a data de notificação da Sexta Diretiva ao Estado-Membro em causa, que é pertinente para determinar o início do prazo de transposição desta diretiva.

26 Importa, igualmente, salientar que a alteração legislativa em causa nos processos principais, adotada em 1 de dezembro de 1977, ocorreu entre a data de notificação da Sexta Diretiva ao Reino da Bélgica, em 23 de maio de 1977, e a data em que esta diretiva devia ser transposta nesse Estado-Membro, em conformidade com o artigo 1.º da referida diretiva, ou seja, 1 de janeiro de 1978. Consequentemente, esta alteração ocorreu, no Estado-Membro em causa,

durante o prazo de transposição da Sexta Diretiva.

27 Assim, com as duas primeiras questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva e o artigo 370.º da diretiva IVA se opõem à introdução por um Estado-Membro antes de 1 de janeiro de 1978, durante o prazo de transposição da Sexta Diretiva, de uma disposição que altera a sua legislação existente, passando a sujeitar a IVA as operações das agências de viagens relativas a viagens efetuadas fora da União.

28 É facto assente que, segundo a legislação em causa nos processos principais, até 1 de dezembro de 1977 as prestações de serviços de agências de viagens relativas a viagens efetuadas fora da União estavam isentas e que estas começaram a ser tributadas nessa data, embora o regime específico das agências de viagens estabelecido pela Sexta Diretiva preveja no seu artigo 26.º, n.º 3, que essas prestações estão isentas.

29 Todavia, o artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva introduziu uma cláusula de congelamento segundo a qual os Estados-Membros podem, durante o período referido no artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, continuar a sujeitar a IVA as operações que dele estejam isentas nos termos do artigo 15.º desta diretiva e cuja lista foi retomada no anexo E da referida diretiva.

30 O período em causa, de natureza transitória e inicialmente fixado em cinco anos a contar desde 1 de janeiro de 1978, perdurou para além deste limite devido à falta de intervenção do Conselho da União.

31 Resulta da redação do artigo 28.º, n.os 3 e 4, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 15.º e com o anexo E desta, que o legislador da União atribuiu a faculdade de derrogar a obrigação de isentar as prestações referidas no artigo 26.º, n.º 3, desta diretiva aos Estados-Membros cuja legislação previa a tributação destas prestações antes de 1 de janeiro de 1978.

32 Esta interpretação é corroborada pelo artigo 370.º da diretiva IVA, o qual retoma, no essencial, os termos do artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva ao prever que os Estados-Membros que em 1 de janeiro de 1978 tributavam as operações cuja lista consta da parte A do anexo X da diretiva IVA podem continuar a tributá-las. O ponto 4 desse anexo X, parte A, refere as prestações de serviços das agências de viagens que atuem em nome e por conta do cliente, relativamente às viagens efetuadas fora da União.

33 Segundo as recorrentes, os Estados-Membros podiam continuar a tributar as operações em causa na medida em que, nos termos da sua legislação nacional, estas operações já estivessem sujeitas a IVA antes de 1 de janeiro de 1978. Em contrapartida, invocando o acórdão de 18 de dezembro de 1997, *Inter-Environnement Wallonie (C-129/96, Colet., p. I-7411, n.º 45)*, as recorrentes consideram que esta faculdade não permitia a esses mesmos Estados alterar a respetiva legislação, durante o prazo de transposição da Sexta Diretiva, passando a prever a tributação destas operações.

34 A Comissão, inversamente, considera que a alteração legislativa em causa não é contrária à Sexta Diretiva lida à luz do acórdão *Inter-Environnement Wallonie*, já referido, tendo em conta as disposições expressas desta diretiva. Precisa que a derrogação relativa às agências de viagens foi inserida pelo legislador da União precisamente para ter em conta uma preocupação suscitada pelo Reino da Bélgica.

35 Importa recordar que, em conformidade com jurisprudência constante, durante o prazo de transposição de uma diretiva, os Estados-Membros destinatários devem abster-se de adotar

disposições suscetíveis de comprometer seriamente a obtenção do resultado prescrito por essa diretiva (v., designadamente, acórdãos Inter-Environnement Wallonie, já referido, n.º 45, e de 4 de julho de 2006, Adeneler e o., C-212/04, Colet., p. I-6057, n.º 121).

36 No que respeita à Sexta Diretiva, importa, conseqüentemente, verificar se, durante o seu prazo de transposição, uma medida adotada por um Estado-Membro, que consistiu em alterar a legislação nacional, passando a prever a tributação das operações em causa, era suscetível de comprometer seriamente a obtenção do resultado prescrito por essa diretiva.

37 A este respeito, como foi constatado no n.º 31 do presente acórdão, se os Estados-Membros tributavam as operações em causa em 1 de janeiro de 1978, podiam continuar a fazê-lo após esta data. Tendo a Sexta Diretiva fixado expressamente a data de 1 de janeiro de 1978 como ponto de partida para a eventual manutenção de uma medida tributária, não se pode considerar que uma lei que prevê a tributação das operações em causa adotada antes dessa data, durante o prazo de transposição desta diretiva, era suscetível de comprometer seriamente a obtenção do resultado prescrito pela referida diretiva.

38 Conseqüentemente, importa responder às duas primeiras questões que o artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva e o artigo 370.º da diretiva IVA não se opõem à introdução por um Estado-Membro, antes de 1 de janeiro de 1978, durante o prazo de transposição da Sexta Diretiva, de uma disposição que altera a sua legislação existente, passando a sujeitar a IVA as operações das agências de viagens relativas a viagens efetuadas fora da União.

#### *Quanto à terceira questão*

39 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se um Estado-Membro viola o artigo 309.º da diretiva IVA por não equiparar as prestações de serviços das agências de viagens a atividades de intermediários isentas, quando essas prestações de serviços se refiram a viagens efetuadas fora da União e por sujeitar as referidas prestações a IVA.

40 O artigo 309.º da diretiva IVA, inserido no capítulo dedicado ao regime especial das agências de viagens que figura nos artigos 306.º a 310.º desta diretiva e cujo âmbito de aplicação está definido no referido artigo 306.º, prevê a isenção de certas prestações de serviços das agências de viagens, ou seja, as fornecidas no âmbito de viagens efetuadas fora da União, que são equiparadas a uma atividade de intermediário isenta nos termos do artigo 153.º da referida diretiva.

41 Como decorre do n.º 32 do presente acórdão, o artigo 370.º da diretiva IVA permite, todavia, que esta disposição seja derogada, atribuindo aos Estados-Membros a faculdade de tributar as operações em causa caso já as tributassem em 1 de janeiro de 1978.

42 Daqui resulta que se um Estado-Membro preencher este requisito não está obrigado a aplicar a disposições do artigo 309.º da diretiva IVA.

43 Importa assim responder à terceira questão que um Estado-Membro não viola o artigo 309.º da diretiva IVA por não equiparar as prestações de serviços das agências de viagens às atividades de intermediários isentas quando essas prestações de serviços se refiram a viagens efetuadas fora da União, e por sujeitar as referidas prestações a IVA, quando essas prestações já estivessem sujeitas a IVA em 1 de janeiro de 1978.

#### *Quanto à quarta questão*

44 Com a quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo

370.º da diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo X, parte A, ponto 4, desta diretiva, viola o direito da União, em particular, os princípios gerais de direito, os princípios da igualdade de tratamento e da proporcionalidade, bem como as disposições relativas às liberdades fundamentais, ao deixar aos Estados-Membros a escolha de sujeitarem ou não a imposto os serviços respeitantes às viagens efetuadas fora da União.

45 Como decorre da resposta dada à terceira questão, o referido artigo 370.º, lido em conjugação com o mesmo anexo X, parte A, ponto 4, permite aos Estados-Membros sujeitar ou não as prestações de serviços das agências de viagens que se refiram a operações efetuadas fora da União, caso essas prestações já estivessem sujeitas a imposto em 1 de janeiro de 1978.

46 Na verdade, ao conceder essa faculdade aos Estados-Membros, o artigo 370.º da diretiva IVA implementa um regime diferente entre os Estados-Membros que dele beneficiam ao sujeitar a imposto as prestações em causa e os Estados-Membros que aplicam as regras previstas no artigo 309.º da diretiva IVA, isentando as mesmas prestações de serviços.

47 Todavia, trata-se de uma faculdade concedida a título derogatório, sem prejuízo do preenchimento do requisito previsto no referido artigo.

48 Como o Tribunal de Justiça já declarou anteriormente, a manutenção deste regime derogatório reflete o caráter progressivo e ainda parcial da harmonização das legislações nacionais em matéria de IVA (v., neste sentido, acórdão de 7 de dezembro de 2006, Eurodental, C-240/05, Colet., p. I-11479, n.º 50). A harmonização pretendida não é ainda uma realidade na medida em que o artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 370.º da diretiva IVA autorizaram os Estados-Membros a manterem determinadas disposições da sua legislação nacional, existentes em 1 de janeiro de 1978, as quais, sem as referidas autorizações, seriam incompatíveis com estas diretivas (v., neste sentido, no que respeita à Sexta Diretiva, acórdão Eurodental, já referido, n.º 51).

49 É ao legislador da União que cabe aprovar o regime definitivo das isenções do IVA e realizar assim a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA (v. acórdão de 13 de julho de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Colet., p. I-6049, n.º 39).

50 Enquanto o legislador da União não estabelecer esse regime definitivo e os Estados-Membros puderem manter a sua legislação existente, há que admitir que podem subsistir diferenças entre estes últimos sem que essas diferenças violem o direito da União.

51 Consequentemente, importa responder à quarta questão que o artigo 370.º da diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo X, parte A, ponto 4, desta diretiva, não viola o direito da União ao conceder aos Estados-Membros a faculdade de continuarem a sujeitar a imposto as prestações de serviços das agências de viagens relativas às viagens efetuadas fora da União.

#### *Quanto à quinta questão*

52 Com a quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se um Estado-Membro viola o direito da União, em particular os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, ao tratar as agências de viagens, na aceção do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do artigo 306.º da diretiva IVA, de forma diferente dos intermediários, e ao prever uma regra, como o Decreto Real de 28 de novembro de 1999, nos termos da qual apenas as prestações das agências de viagens, e não as dos intermediários, estão sujeitas a imposto quando digam respeito a viagens efetuadas fora da União.

53 Resulta de jurisprudência constante que o princípio da igualdade de tratamento, do qual o

princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução em matéria de IVA, exige que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objetivamente (v., designadamente, acórdãos de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Colet., p. I?2283, n.os 49 e 51, e de 7 de março de 2013, Efir, C?19/12, n.º 35).

54 A este respeito, importa constatar que as agências de viagens visadas pelo regime especial do IVA estão definidas no artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como no artigo 306.º da diretiva IVA, como aquelas que atuam em nome próprio perante os clientes e que utilizam, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos. Estas disposições excluem expressamente do regime especial as agências de viagens que atuem unicamente na qualidade de intermediárias.

55 Resulta das referidas disposições que o legislador da União considerou que essas duas categorias de agências de viagens não estão numa situação comparável. Assim, o Tribunal de Justiça sublinhou anteriormente que o que caracteriza a atividade das agências de viagens visadas pela Sexta Diretiva é o facto de constituírem operadores económicos que organizam, em seu próprio nome, viagens ou circuitos turísticos, e que, para fornecerem as prestações de serviços que geralmente são propostas neste tipo de atividade, recorrem a terceiros sujeitos a imposto (v. acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C?308/96 e C?94/97, Colet., p. I?6229, n.º 23).

56 Daqui resulta que o legislador nacional não viola o direito da União e, em particular, não infringe o princípio da igualdade de tratamento nem o princípio da neutralidade fiscal ao tratar de maneira diferente essas duas categorias de operadores.

57 No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, basta constatar que não foi apresentado nenhum elemento suscetível de demonstrar uma violação deste princípio.

58 Consequentemente, importa responder à quinta questão que um Estado-Membro não viola o direito da União, em particular os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, ao tratar as agências de viagens, na aceção do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do artigo 306.º da diretiva IVA, e os intermediários de forma diferente, e ao prever uma regra, como o Decreto Real de 28 de novembro de 1999, por força da qual apenas as prestações de serviços dessas agências de viagens, e não as prestações efetuadas por intermediários, estão sujeitas a imposto na medida em que digam respeito a viagens efetuadas fora da União.

### **Quanto às despesas**

59 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, 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 (Oitava Secção) declara:

- 1) **O artigo 28.º, n.º 3, 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, e o artigo 370.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não se opõem à introdução por um Estado-Membro, antes de 1 de janeiro de 1978, durante o prazo de transposição da Sexta Diretiva 77/388, de uma disposição que altera a sua legislação existente, passando a sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado as operações das agências de viagens relativas a viagens efetuadas fora da União Europeia.**
- 2) **Um Estado-Membro não viola o artigo 309.º da Diretiva 2006/112 por não equiparar as prestações de serviços das agências de viagens às atividades de intermediários isentas quando essas prestações de serviços se refiram a viagens efetuadas fora da União Europeia, e por sujeitar as referidas prestações a imposto sobre o valor acrescentado, quando essas prestações já estivessem sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado em 1 de janeiro de 1978.**
- 3) **O artigo 370.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o anexo X, parte A, ponto 4, desta diretiva, não viola o direito da União ao conceder aos Estados-Membros a faculdade de continuarem a sujeitar a imposto as prestações de serviços das agências de viagens relativas às viagens efetuadas fora da União Europeia.**
- 4) **Um Estado-Membro não viola o direito da União, em particular os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, ao tratar as agências de viagens, na aceção do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388 e do artigo 306.º da Diretiva 2006/112, e os intermediários de forma diferente, e ao prever uma regra, como o Decreto Real de 28 de novembro de 1999, por força da qual apenas as prestações de serviços dessas agências de viagens, e não as prestações efetuadas por intermediários, estão sujeitas a imposto na medida em que digam respeito a viagens efetuadas fora da União Europeia.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.