

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

23 de dezembro de 2015 (*)

«Imposto sobre o valor acrescentado – Facto gerador e exigibilidade – Transporte aéreo – Bilhete comprado mas não utilizado – Execução da prestação de transporte – Emissão do bilhete – Momento do pagamento do imposto»

Nos processos apensos C-250/14 e C-289/14,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (França), por decisões de 21 de maio de 2014, que deram entrada no Tribunal de Justiça, respetivamente, em 26 de maio de 2014 e em 12 de junho de 2014, nos processos

Air France–KLM, anteriormente Air France (C-250/14),

Hop!–Brit Air SAS, anteriormente Brit Air (C-289/14)

contra

Ministère des Finances e des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, F. Biltgen, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Air France–KLM e da Hop!–Brit Air SAS, por A. Beetschen, avocate,
- em representação do Governo francês, por D. Colas, J. S. Pilczer e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes,
- em representação da Irlanda, por E. Creedon, J. Quaney e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por A. Keirse, BL,
- em representação do Governo grego, por K. Nasopoulou e S. Lekkou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e L. Lozano Palacios, 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 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, 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), conforme alterada pela Diretiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de junho de 1999 (JO L 162, p. 63, a seguir «Sexta Diretiva»), e, em seguida, pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001 (JO L 15, p. 24, a seguir «Sexta Diretiva alterada»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem, por um lado, a Air France-KLM, anteriormente Air France, e, por outro, a Hop!-Brit Air SAS, anteriormente Brit Air, ao ministère des Finances e des Comptes publics, a respeito da sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de um título de transporte não utilizado e das quantias pagas por uma companhia aérea a uma empresa da mesma natureza como contrapartida pela venda de bilhetes de transporte não utilizados.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;».

4 O artigo 10.º da Sexta Diretiva previa:

«1. Para efeitos do disposto na presente diretiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]

Todavia, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido.

Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torna exigível:

- quer, o mais tardar, no momento da emissão da fatura ou do documento que a substitua,
- quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;
- quer, nos casos em que a fatura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

[...]

5 No artigo 10.º, n.º 2, terceiro parágrafo, primeiro e terceiro travessões, da Sexta Diretiva alterada, foi suprimida a referência ao documento que substitui a fatura. Esta disposição passou assim a fazer apenas referência à fatura.

6 O artigo 11.º da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, relativo à matéria coletável, dispunha:

«A. No território do país

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;

[...]

Direito francês

7 Nos termos do artigo 256.º, I, do code général des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»):

«Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

8 Nos termos do artigo 269.º do CGI:

«1. O facto gerador do imposto ocorre:

a) no momento em que é efetuada a entrega de bens, a aquisição intracomunitária ou a prestação de serviços;

[...]

2. O imposto torna-se exigível:

[...]

c) Relativamente às prestações de serviços, no momento do recebimento do sinal, do preço ou da remuneração.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-250/14

9 A Air France-KLM, que sucedeu à Air France em 2004, é uma sociedade com sede em França, que exerce uma atividade de transporte aéreo. No âmbito dessa atividade, a Air France-KLM efetua serviços de transporte aéreo de passageiros no território francês. Uma vez que esses voos estão sujeitos a IVA, os bilhetes de avião referentes a esses voos são vendidos a preços que incluem esse imposto.

10 A partir de 1999, a Air France deixou de entregar ao Tesouro o IVA cobrado sobre o preço de venda dos bilhetes emitidos e não utilizados pelos passageiros dos seus voos domésticos. Estão em causa, por um lado, bilhetes não passíveis de troca e que caducaram devido à não comparência dos passageiros no momento do embarque e, por outro, bilhetes passíveis de troca não utilizados dentro dos respetivos prazos de validade.

11 Na sequência de uma fiscalização da contabilidade, a Administração Fiscal entendeu que as quantias relativas a esses «bilhetes emitidos e não utilizados» deviam ter sido sujeitos a IVA à taxa reduzida de 5,5% aplicável às prestações domésticas de transporte aéreo de passageiros. Consequentemente, notificou à Air France-KLM liquidações adicionais de IVA relativas ao período compreendido entre 1 de abril de 2000 e 31 de março de 2003 no montante de 4 066 607 euros, acrescidos de juros de mora no valor de 1 226 584 euros.

12 Por sentença de 9 de junho de 2011, o tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Tribunal Administrativo de Cergy-Pontoise) julgou improcedente o pedido de anulação dos avisos de liquidação adicional de IVA deduzido pela Air France-KLM. Por acórdão proferido em 13 de novembro de 2012, a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Segunda Instância de Versalhes) confirmou a referida sentença e considerou que, nos termos das disposições dos artigos 256.º e 269.º do CGI, conjugados com o artigo 1234.º do Código Civil, as quantias não devolvidas na sequência da não realização definitiva da prestação de transporte deveriam ser sujeitas a IVA. A Air France-KLM interpôs recurso de cassação desse acórdão.

13 Tendo dúvidas quanto à sujeição a IVA de um título de transporte não utilizado, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) Devem as disposições dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada] ser interpretadas no sentido de que a emissão do bilhete pode ser equiparada à execução efetiva da prestação de transporte e de que os montantes não devolvidos pela companhia aérea, quando o titular do bilhete não tiver utilizado o seu bilhete e este tiver caducado, estão sujeitos [a IVA]?

2) Em caso afirmativo, o imposto cobrado deverá ser entregue ao Tesouro a partir do momento em que é recebido o preço, mesmo que a viagem possa não se realizar por facto imputável ao cliente?»

Processo C-289/14

14 Resulta da decisão de reenvio no processo C-289/14 que a Brit Air, atual Hop!, Brit Air SAS, efetuou serviços de transporte aéreo de passageiros no âmbito de um contrato de *franchising* celebrado com a Air France-KLM. Esta última estava encarregada da comercialização e da gestão da venda de bilhetes das linhas exploradas em *franchising* pela Brit Air.

15 A Air France-KLM recebia o preço dos bilhetes, entregando-o em seguida à Brit Air por cada passageiro transportado. A título dos bilhetes vendidos mas não utilizados, quer por não comparência do passageiro no momento do embarque quer pela caducidade do bilhete, a Air France-KLM pagava à Brit Air uma compensação anual fixa calculada em percentagem (2%) do volume de negócios anual (com IVA incluído) das linhas exploradas no âmbito do contrato de *franchising*. A Brit Air não pagou IVA sobre esse montante.

16 Na sequência de uma fiscalização da contabilidade da Brit Air, a Administração Fiscal notificou-a, relativamente ao período compreendido entre 1 de abril de 2001 e 31 de agosto de 2005, para pagar o IVA adicional sobre os montantes correspondentes aos bilhetes não utilizados que recebeu da Air France.

17 Por sentença de 24 de junho de 2010, o tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil) julgou improcedente o pedido de anulação dessas liquidações adicionais de IVA deduzido pela Brit Air. Esta interpôs então recurso dessa decisão para a cour administrative d'appel de Versailles. Tendo o acórdão proferido pelo referido tribunal em 13 de novembro de 2012 confirmado a sentença recorrida, a Brit Air interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État.

18 Tendo dúvidas quanto à tributação em sede de IVA de quantias pagas por uma companhia aérea a uma empresa da mesma natureza como contrapartida pela venda de bilhetes de transporte não utilizados, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) Devem as disposições dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada] ser interpretadas no sentido de que o montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual (com IVA incluído) das linhas exploradas no âmbito de um contrato de *franchising*, pago por uma companhia aérea que, por conta de uma outra companhia aérea, tiver emitido bilhetes entretanto caducados, constitui uma indemnização não sujeita a imposto paga à segunda companhia aérea para reparar o prejuízo causado pela mobilização em vão dos seus meios de transporte ou constitui um montante que corresponde ao preço dos bilhetes emitidos e caducados?

2) No caso de se considerar que esse montante corresponde ao preço dos bilhetes emitidos e caducados, devem essas disposições ser interpretadas no sentido de que a emissão do bilhete pode ser equiparada à execução efetiva da prestação de transporte e de que os montantes não devolvidos pela companhia aérea quando o titular do bilhete não tiver utilizado o seu bilhete e este tiver caducado estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado?

3) Em caso afirmativo, o imposto cobrado deverá ser entregue ao Tesouro [pela Air France ou pela Brit Air] a partir do momento em que é recebido o preço, mesmo que a viagem possa não se realizar por facto imputável ao cliente?»

19 Por decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 10 de julho de 2014, os processos C-250/14 e C-289/14 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão a proferir.

Questões prejudiciais

Primeira questão submetida no processo C-250/14 e segunda questão submetida no processo C-289/14

- 20 Com a primeira questão submetida no processo C-250/14 e a segunda questão submetida no processo C-289/14, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a IVA, nos casos em que esses bilhetes não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso.
- 21 Recorde-se que, por força do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, «estão sujeitas ao [IVA] as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 22 Segundo jurisprudência constante, uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção dessa disposição, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva do serviço fornecido ao beneficiário (acórdão Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14).
- 23 Tal verifica-se caso exista umnexo direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica desse tipo (acórdão Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 19 e jurisprudência referida).
- 24 Além disso, decorre do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada que o facto gerador do imposto previsto no artigo 2.º, n.º 1, dessas diretivas só ocorre no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços.
- 25 Resulta destes elementos que uma prestação de serviços, como o transporte aéreo de passageiros, está sujeita a IVA nos casos em que, por um lado, a quantia paga por um passageiro a uma companhia aérea, no âmbito de uma relação jurídica materializada no contrato de transporte, está diretamente relacionada com um serviço individualizável, relativamente ao qual constitui a remuneração, e, por outro, o referido serviço é prestado.
- 26 A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu que os serviços cuja prestação corresponde ao cumprimento das obrigações decorrentes de um contrato de transporte aéreo de pessoas são o registo assim como o embarque dos passageiros e o seu acolhimento a bordo do avião no lugar de descolagem estipulado no contrato de transporte em causa, a partida da aeronave à hora prevista, o transporte dos passageiros e das suas bagagens do lugar de partida para o lugar de chegada, o acompanhamento dos passageiros durante o voo e, finalmente, o desembarque, em condições de segurança, no lugar de aterragem e à hora que esse contrato fixa (v. acórdão Rehder, C-204/08, EU:C:2009:439, n.º 40).
- 27 Todavia, a realização dessas prestações só é possível se o passageiro da companhia aérea se apresentar na data e no local de embarque previstos, reservando-lhe a referida companhia o direito de delas beneficiar até à hora do embarque nas circunstâncias definidas pelo contrato de transporte celebrado no momento da compra do bilhete.
- 28 Por conseguinte, a contraprestação do preço pago quando da compra do bilhete é

constituída pelo direito que dele retira o passageiro de beneficiar da execução das obrigações decorrentes do contrato de transporte, independentemente do facto de o passageiro exercer esse direito, sendo que a companhia aérea realiza a prestação a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de beneficiar dessas prestações.

29 Como tal, as recorrentes nos processos principais não podem invocar que o preço pago pelo passageiro que não comparece e que não é devolvido pela companhia constitui uma indemnização contratual que, por se destinar a reparar o prejuízo sofrido pela companhia, não está sujeita a IVA.

30 Com efeito, em primeiro lugar, essa interpretação modificaria a natureza da contrapartida paga pelo passageiro, que se tornaria uma indemnização contratual no caso de este último não utilizar o serviço individualizável proposto pela companhia aérea.

31 Ora, o conceito de «prestação de serviços», na aceção da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, deve ser interpretado independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração Fiscal esteja obrigada a proceder à averiguação da intenção do sujeito passivo, atendendo ao seu carácter objetivo (v. acórdão Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 41 e jurisprudência referida).

32 Em segundo lugar, essa alteração da qualificação do preço pago pelo passageiro pelo bilhete consoante este último se apresente ou não no embarque implicaria uma divergência entre o montante do prejuízo invocado pela companhia aérea pela ausência do passageiro que não comparece e o montante pago quando da compra do bilhete. Assim, no caso de o passageiro se apresentar no embarque, o montante da prestação corresponde ao preço do bilhete sem IVA, ao passo que a indemnização invocada pelas recorrentes nos processos principais corresponde a esse preço acrescido do valor do IVA que devia ter sido exigido. Ora, não há elementos que justifiquem que o montante da indemnização seja superior ao preço pago pelo passageiro.

33 Em terceiro lugar, as recorrentes nos processos principais também não se podem basear na jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à não sujeição a IVA das quantias pagas a título de sinal. Com efeito, no caso dos processos principais, por um lado, o preço pago pelo passageiro que não comparece corresponde à totalidade do preço a pagar. Por outro lado, a partir do momento em que o passageiro pagou o preço do bilhete e que a companhia aérea confirma que lhe está reservado um lugar, a venda é vinculativa e definitiva. Além disso, importa observar que as companhias aéreas se reservam o direito de revender o serviço não utilizado a outro passageiro, sem serem obrigadas a reembolsar o preço ao passageiro inicial. Daqui resulta que a atribuição de uma indemnização seria, não havendo prejuízo, desprovida de justificação.

34 Portanto, deve entender-se que o montante não devolvido pelas companhias aéreas não se destina a indemnizar um prejuízo eventualmente sofrido pela não comparência de um passageiro, mas constitui antes uma remuneração, ainda que o passageiro não tenha beneficiado do transporte.

35 Atendendo às considerações precedentes, cabe responder à primeira questão no processo C-250/14 e à segunda questão no processo C-289/14 que os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a IVA, nos casos em que os bilhetes emitidos não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso.

Segunda questão submetida no processo C-250/14 e terceira questão submetida no processo C-289/14

36 Com a segunda questão submetida no processo C-250/14 e a terceira questão submetida no processo C-289/14, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que o IVA pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não o utilizou se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido pela companhia aérea ou por um terceiro em seu nome.

37 Importa recordar que, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva da Sexta Diretiva alterada, o facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços.

38 Todavia, em primeiro lugar, o artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada prevê uma derrogação a essa regra em caso de pagamentos por conta antes da prestação de serviços. Nesse caso, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido (v., neste sentido, acórdão Orfey Bulgária, C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 27, e despacho Sani treydt, C-153/12, EU:C:2013:201, n.º 24).

39 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que, para que o IVA seja exigível, sem que a prestação de serviços tenha sido efetuada, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega dos bens ou da futura prestação de serviços, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que, no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam designados com precisão (v. acórdão Orfey Bulgária, C-549/11, EU:C:2012:832, n.os 28 e 39, e despacho Sani treydt, C-153/12, EU:C:2013:201, n.os 25 e 33).

40 Importa observar que, nos processos principais, os requisitos para a aplicação do artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada podem estar preenchidos na medida em que todos os elementos da futura prestação de transporte já sejam conhecidos e identificados com precisão no momento da compra do bilhete.

41 O carácter integral e não parcial do pagamento do preço não é suscetível de pôr em causa essa interpretação (v., neste sentido, acórdãos Orfey Bulgária, C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 37; Efir, C-19/12, EU:C:2013:148, n.º 39; e despacho Sani treydt, C-153/12, EU:C:2013:201, n.º 32).

42 Em segundo lugar, cabe recordar, conforme resulta dos n.os 27 e seguintes do presente acórdão, que, no caso de não comparência de um passageiro, a companhia aérea que vende um bilhete de transporte cumpre as suas obrigações contratuais a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de invocar os seus direitos previstos pelo contrato de transporte.

43 Atendendo às considerações precedentes, cabe responder à segunda questão no processo C-250/14 e à terceira questão no processo C-289/14 que os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que o IVA pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não utilizou o seu bilhete se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido quer pela própria companhia aérea, quer por um terceiro agindo em seu nome e por sua conta, quer ainda por um terceiro que age em nome próprio, mas por conta da companhia aérea.

Primeira questão no processo C-289/14

44 Com a primeira questão submetida no processo C-289/14, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que, no caso de um terceiro comercializar

os bilhetes de uma companhia aérea por conta daquela no âmbito de um contrato de *franchising* e lhe pagar, a título dos bilhetes emitidos e caducados, um montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual das linhas aéreas correspondentes, o referido montante fixo constitui uma quantia tributável a título de contrapartida dos referidos bilhetes.

45 Há que observar que, por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, o devedor de IVA sobre o preço do bilhete vendido é a companhia aérea que efetua o serviço de transporte.

46 Conforme resulta da resposta dada às questões anteriores, o preço do bilhete pago pelo passageiro constitui a contrapartida do serviço de transporte oferecido pela companhia aérea e está, a esse título, sujeito a IVA. Por outro lado, este imposto é exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido, ainda que o passageiro não efetue o voo.

47 Caso o órgão jurisdicional de reenvio considere que a Air France?KLM agia em nome e por conta da Brit Air na comercialização dos bilhetes, incumbia à Brit Air pagar o IVA sobre os bilhetes. Em contrapartida, caso entenda que a Air France?KLM agia em nome próprio, mas por conta da Brit Air, sucedem-se duas operações, que não terão, todavia, influência sobre o montante final do IVA, na medida em que os montantes são idênticos, devendo cada uma das sociedades fazer a sua própria declaração incluindo o IVA cobrado e repercutido.

48 Quanto ao montante fixo pago pela Air France?KLM à Brit Air a título dos bilhetes vendidos e caducados, importa, em primeiro lugar, observar que, contrariamente ao defendido pela Brit Air, o montante que esta recebia da Air France?KLM não pode ser entendido como correspondendo a uma compensação paga pela Air France?KLM a título de um prejuízo sofrido pela Brit Air.

49 A este respeito, cabe recordar, relativamente aos referidos bilhetes emitidos e não utilizados, que a companhia aérea não sofre nenhum prejuízo pelo facto de o passageiro que não comparece não se apresentar no embarque. Esse passageiro paga o preço do serviço de transporte no momento da compra do bilhete. A Brit Air realizou a prestação a que se vinculou pelo simples facto de o passageiro dispor do direito de beneficiar da execução das obrigações decorrentes do contrato de transporte aéreo de passageiros. A inexistência de direito de reembolso do preço do bilhete confirma que a companhia aérea não sofreu nenhum prejuízo.

50 Daqui decorre que o preço do bilhete não devolvido não se destina a indemnizar um prejuízo eventualmente sofrido pela não comparência de um passageiro, mas constitui antes a remuneração do serviço de transporte que a companhia oferece ao cliente, mesmo que ele o não utilize.

51 Nestas circunstâncias, não se pode considerar que o montante fixo pago pela Air France?KLM à Brit Air a título dos bilhetes vendidos e caducados, calculado em percentagem do volume de negócios anual das linhas correspondentes, foi definido pelas partes para compensar um prejuízo sofrido pela Brit Air. Pelo contrário, afigura-se que este montante, contratualmente fixado entre as partes, corresponde ao valor atribuído pelas duas sociedades em causa aos bilhetes emitidos com vista à prestação de um serviço de transporte e não utilizados pelos compradores. Assim, o montante fixo pago pela Air France?KLM à Brit Air é a retribuição recebida por esta última sociedade como contrapartida dos bilhetes que foram emitidos pela Air France?KLM por sua conta, mas que não foram utilizados pelos compradores. Existe, portanto, um nexo direto entre a prestação de serviços efetuada e a remuneração recebida a esse título.

52 Atendendo às considerações precedentes, cabe responder à primeira questão submetida no processo C-289/14 que os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada devem ser interpretados no sentido de que, no caso de um terceiro comercializar os

bilhetes de uma companhia aérea por conta daquela no âmbito de um contrato de *franchising* e lhe pagar, a título dos bilhetes emitidos e caducados, um montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual das linhas aéreas correspondentes, esse montante constitui uma quantia tributável a título de contrapartida dos referidos bilhetes.

Quanto às despesas

53 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:

- 1) Os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, 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, conforme alterada pela Diretiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de junho de 1999, e, em seguida, pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001, devem ser interpretados no sentido de que a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, nos casos em que os bilhetes emitidos não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso.
- 2) Os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 1999/59 e, em seguida, pela Diretiva 2001/115, devem ser interpretados no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não utilizou o seu bilhete se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido quer pela própria companhia aérea, quer por um terceiro agindo em seu nome e por sua conta, quer ainda por um terceiro que age em nome próprio, mas por conta da companhia aérea.
- 3) Os artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 1999/59 e, em seguida, pela Diretiva 2001/115, devem ser interpretados no sentido de que, no caso de um terceiro comercializar os bilhetes de uma companhia aérea por conta daquela no âmbito de um contrato de *franchising* e lhe pagar, a título dos bilhetes emitidos e caducados, um montante fixo calculado em percentagem do volume de negócios anual das linhas aéreas correspondentes, esse montante constitui uma quantia tributável a título de contrapartida dos referidos bilhetes.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.