

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 6 de junho de 2013 (1)

Processo C?189/11

Comissão Europeia

contra

Reino de Espanha

Processo C?193/11

Comissão Europeia

contra

República da Polónia

Processo C?236/11

Comissão Europeia

contra

República Italiana

Processo C?269/11

Comissão Europeia

contra

República Checa

Processo C?293/11

Comissão Europeia

contra

República Helénica

Processo C?296/11

Comissão Europeia

contra

República Francesa

Processo C-309/11

Comissão Europeia

contra

República da Finlândia

Processo C-450/11

Comissão Europeia

contra

República Portuguesa

«IVA — Regime especial das agências de viagens»

1. Nesta série de ações por incumprimento, a Comissão critica uma interpretação da Diretiva 2006/112 (2) ao abrigo da qual oito Estados-Membros consideram que o regime especial de IVA das agências de viagens (a seguir «regime da margem de lucro»), previsto nos artigos 306.º a 310.º dessa diretiva (anexo I das presentes conclusões), é aplicável independentemente do facto de o cliente ser, ou não, efetivamente o viajante. Com base na terminologia utilizada em algumas versões linguísticas das disposições em causa, esta interpretação é designada como «abordagem baseada no cliente». A Comissão afirma que, nos termos da legislação, tal como se apresenta (e em conformidade com a prática nos restantes Estados-Membros), o regime da margem de lucro só se aplica quando o cliente é o viajante. Com base na terminologia utilizadas noutras versões linguísticas, esta sua interpretação é designada como «abordagem baseada no viajante». Esta é a essência da principal questão em todos estes processos, e da única questão em sete deles. Nas presentes conclusões, tratarei apenas esta questão.

2. Em relação unicamente ao Reino de Espanha, a Comissão critica também outros três aspetos das normas nacionais relativas ao regime da margem de lucro, que dizem respeito, respetivamente, à exclusão do regime da margem de lucro das situações nas quais agências de viagens retalhistas vendem viagens organizadas elaboradas por agências grossistas, à indicação do montante de IVA incluído no preço e à determinação do valor tributável ao longo de um período de tributação. Tratarei estas questões em conclusões separadas, também apresentadas hoje.

Diretiva relativa às viagens organizadas

3. As definições constantes do artigo 2.º da Diretiva relativa às viagens organizadas (3) não são diretamente relevantes neste caso. No entanto, podem proporcionar um enquadramento útil para a compreensão do regime da margem de lucro. Para os efeitos da Diretiva relativa às viagens organizadas, entende-se por:

«1. Viagem organizada: a combinação prévia de pelo menos dois dos elementos seguintes, quando seja vendida ou proposta para venda a um preço com tudo incluído e quando essa prestação exceda vinte e quatro horas ou inclua uma dormida:

- a) Transporte;
- b) Alojamento;
- c) Outros serviços turísticos não subsidiários do transporte ou do alojamento que representem uma parte significativa da viagem organizada.

[...]

2. Operador: a pessoa que organiza viagens organizadas [...] e as vende ou propõe para venda, diretamente ou por intermédio de uma agência.

3. Agência: a entidade que vende ou propõe para venda a viagem organizada elaborada pelo operador.

4. Consumidor: a pessoa que adquire ou se compromete a adquirir a viagem organizada [...] ou qualquer pessoa em nome da qual o contratante principal se compromete a adquirir a viagem organizada [...] ou qualquer pessoa a quem o contratante principal ou um dos outros beneficiários cede a viagem organizada [...].

5. Contrato: o acordo que liga o consumidor ao operador e/ou à agência.»

Regime da margem de lucro

4. O regime da margem de lucro tem a sua génese no artigo 26.º da Sexta Diretiva do IVA (anexo II das presentes conclusões) (4). Este regime é, na sua essência, simples. Quando as agências de viagens, atuando em nome próprio, utilizam, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos, todas as operações são consideradas como uma única prestação, sujeita a IVA no Estado-Membro da agência de viagens. Considera-se base tributável a margem da agência de viagens — a diferença entre o custo com IVA suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços que a mesma inclui na viagem organizada por ela vendida e o preço sem IVA que cobra por essa viagem.

5. O regime da margem de lucro não foi incluído nas propostas legislativas iniciais ou revistas da Comissão, pelo que não existe um historial legislativo escrito que permita recolher diretamente qualquer indicação quanto à sua finalidade. No entanto, no presente processo, é dado assente que existia um duplo objetivo: simplificar os procedimentos das agências de viagens, que, de outra forma, teriam de deduzir ou reclamar o reembolso do IVA pago a montante em Estados-Membros diferentes, e assegurar que cada serviço é tributado no lugar onde é prestado.

6. Sem um regime como o da margem de lucro, uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que preparasse um programa de férias organizadas ou uma viagem organizada no interior da União Europeia seria devedor, no seu próprio Estado-Membro, do IVA a jusante sobre o preço total da viagem. Teria de recuperar o IVA que lhe tivesse sido cobrado, muitas vezes noutros Estados-Membros, por bens e serviços, como transporte, alojamento, refeições, circuitos guiados, cruzeiros ou atividades de lazer organizadas, entregues ou prestados nesses Estados-Membros. Isso não só implicaria uma considerável complexidade administrativa, mas também teria como resultado que esses serviços estariam sujeitos a IVA, não no Estado-Membro no qual foram efetivamente prestados e consumidos, mas no Estado-Membro

no qual a viagem organizada foi adquirida. Desse modo, uma considerável receita de IVA poderia ser desviada dos Estados?Membros que constituem destinos turísticos para aqueles de onde provêm os turistas.

7. No entanto, excetuando esses efeitos, o regime da margem de lucro é, em princípio, neutro no que diz respeito ao sistema de IVA. Não é cobrado sobre o conjunto da cadeia de prestações nem mais nem menos do que de outra forma aconteceria e, em princípio, nenhum montante residual fica irremediavelmente incorporado numa fase intermédia, onerando qualquer dos operadores económicos envolvidos. A este respeito, pode ser útil um exemplo comparativo.

8. Se o custo de serviços (por exemplo, transporte, hotel e restauração) adquiridos pela agência de viagens e incluídos na viagem organizada for 100 sem IVA, se a margem líquida da agência de viagens sobre esses serviços for 20 e se o IVA cobrado for 20 % (em todos os Estados?Membros em causa, se forem mais do que um), então:

$\frac{3}{4}$ pelo regime normal, a agência de viagens compra a 100, acrescido de IVA de 20, o que perfaz um preço com IVA de 120; somando a sua margem de 20 ao preço sem IVA, vende a 120, acrescido de IVA de 24, o que perfaz um preço com IVA de 144; deduz 20 de IVA a montante e declara à autoridade fiscal a diferença de 4, entre o IVA a jusante e o IVA a montante;

$\frac{3}{4}$ pelo regime da margem de lucro, a agência de viagens compra a 100, acrescido de IVA de 20, o que perfaz um preço com IVA de 120; somando a sua margem de 20 ao preço com IVA, vende a 140, acrescido de IVA de 4, o que perfaz um preço com IVA de 144; não deduz qualquer IVA a montante, mas declara à autoridade fiscal apenas o IVA a jusante de 4 sobre a sua margem de 20.

Nos dois casos, o preço de venda com IVA é de 144 e as autoridades fiscais cobram 24 a título de IVA, cujo encargo é suportado, na totalidade, pelo adquirente da viagem organizada.

9. Quando os serviços em causa são prestados num ou mais Estados?Membros diferentes daquele em que é vendida a viagem organizada, pelo regime normal, a agência de viagens não pode simplesmente deduzir do seu IVA a jusante de 24 o IVA a montante de 20. A não ser que esteja inscrita no registo do IVA nesses outros Estados?Membros, tem de se submeter ao processo, bastante mais complicado, de pedir aí o reembolso (5), pelo qual poderá ter de aguardar durante um lapso de tempo considerável, em comparação com o sistema da dedução imediata, quando as operações estão confinadas a um único Estado?Membro. Além disso, os Estados?Membros em causa não cobram IVA sobre serviços prestados no seu território. No entanto, pelo regime da margem de lucro, nenhuma destas dificuldades se coloca.

10. As partes não contestam os princípios que acima expus. A diferença de interpretação diz respeito apenas à questão de saber se, para que o regime da margem de lucro seja aplicável, a pessoa que compra a viagem organizada tem de ser o viajante (a pessoa que consome efetivamente os serviços ou outras prestações (6)) ou também pode ser outra agência de viagens. Aparentemente, esta questão coloca-se, em especial, porque se tornou cada vez mais comum que as agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos («operadores», na terminologia da Diretiva relativa às viagens organizadas) elaborem programas de férias ou viagens organizadas que vendem a outras agências ou operadores (uma «agência», na terminologia da Diretiva relativa às viagens organizadas), antes da venda final. No entanto, existiria menos divergências de interpretação se as versões linguísticas da legislação da UE fossem mais coerentes.

11. Nas seis versões linguísticas em que a Sexta Diretiva foi originariamente redigida (dinamarquês, neerlandês, inglês, francês, alemão e italiano), em todo o artigo 26.º foi utilizado o

termo «viajante» ou o seu equivalente, exceto na versão inglesa, na qual foi utilizado o termo «customer», apenas uma vez, na definição do âmbito do regime do artigo 26.º, n.º 1: «where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities» («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») (7).

12. Com os sucessivos alargamentos, esta anomalia propagou-se por várias outras versões linguísticas e, em alguns casos, estendeu-se a passagens em que a própria versão inglesa utiliza o termo «traveller».

13. Na Sexta Diretiva, as versões estónia, letã, lituana, maltesa, polaca, portuguesa, eslovaca, eslovena e sueca seguiram o modelo inglês, utilizando «cliente» apenas uma vez, enquanto as versões finlandesa, grega, húngara e espanhola seguiram as outras línguas originais na utilização do termo «viajante» ao longo de todo o artigo. Em checo, foi utilizado sempre o termo «cliente», mesmo onde a versão inglesa utiliza o termo «traveller».

14. Na Diretiva 2006/112, o modelo mudou um pouco. Nas cinco línguas originais (1977) para além da inglesa (dinamarquesa, neerlandesa, francesa, alemã e italiana), conjuntamente com a checa, a estónia, a grega, a húngara, a letã, a lituana, a eslovena e a espanhola, é utilizado sempre o termo «viajante». O modelo inglês encontra-se nas versões búlgara, maltesa, polaca e sueca. Em português, romeno e eslovaco, é utilizado sempre o termo «cliente». Em finlandês, é utilizado o termo «cliente» em três passagens e o termo «viajante» em duas (8).

15. Em 2002, a Comissão propôs alterações ao artigo 26.º da Sexta Diretiva (9) que incluíam a substituição do termo «viajante» pelo termo «cliente» em todo o artigo (10).

16. Na sua exposição de motivos (11), a Comissão fundamentou a proposta desta alteração do seguinte modo:

«[...] um dos maiores problemas levantados pelos Estados-Membros e pelas agências de viagens é o facto de o regime poder ser aplicado unicamente quando o serviço de viagem era vendido a um viajante. Esta regra era adequada à situação do mercado de 1977, quando as viagens organizadas eram vendidas essencialmente pela agência de viagens diretamente ao viajante. Hoje a situação é consideravelmente diferente. Existem mais operadores no setor e o fornecimento de viagens organizadas está mais fracionado do que em 1977. Por conseguinte, são prestados cada vez mais serviços de viagens, quer a outras agências de viagens, quer a outros sujeitos passivos que utilizam os serviços de viagens como incentivo para o seu pessoal ou para fins profissionais, por exemplo, a realização de seminários.

A situação atual, em que o regime especial não é aplicável quando o serviço de viagem é vendido a uma pessoa diferente do viajante, deixou de assegurar que as receitas do IVA são atribuídas ao Estado-Membro do consumo efetivo. Quando uma agência de viagens vende uma viagem organizada a outra agência de viagens, devem ser aplicadas as regras normais em matéria de fiscalidade. Tal significa que esta agência de viagens deveria poder deduzir o IVA pago a montante aos seus fornecedores e cobrar o IVA no Estado-Membro em que está estabelecida, sobre o valor global do seu fornecimento de uma viagem organizada à segunda agência de viagens. Neste caso, a receita do IVA relativa às primeiras prestações (por exemplo, o alojamento) deixa de ser atribuída aos Estados-Membros onde os diferentes serviços são consumidos, revertendo a favor do Estado-Membro onde a agência de viagens está estabelecida.

Para evitar esta situação, vários Estados-Membros com setores do turismo importantes interpretam de forma diferente o referido artigo e alargam o âmbito do regime especial às

prestações de serviços de viagens efetuadas por agências de viagens a clientes que não os viajantes. O resultado é um melhor cumprimento dos objetivos iniciais do regime, ou seja, a simplificação e a tributação no Estado-Membro de consumo.

Porém, tal conduz a diferentes aplicações do regime especial na Comunidade, o que não é compatível com o bom funcionamento do mercado interno e distorce a concorrência entre operadores económicos estabelecidos em Estados-Membros diferentes. Esta situação é inaceitável e, por conseguinte, a Comissão propõe que a primeira frase do n.º 2 do artigo 26.º seja alterada, suprimindo as palavras 'ao viajante'.

Esta medida conduziria ao alargamento substancial do âmbito do regime especial. Na sua versão alterada, o regime especial deve ser aplicado a todas as prestações de agências de viagens nas condições referidas no n.º 1 do artigo 26.º, independentemente do tipo de cliente (pessoa singular, sujeito passivo, empresa, outras agências de viagens, etc.).»

17. A proposta ainda não foi adotada. Continua pendente no Conselho, no seio do qual, aparentemente, não foi alcançado qualquer consenso.

Tramitação processual

18. Foi nestas circunstâncias, essencialmente, que, em 2006, a Comissão analisou a aplicação do regime da margem de lucro em toda a União Europeia e concluiu que treze Estados-Membros o estavam a aplicar incorretamente (especificamente, adotaram a abordagem baseada no cliente em vez da abordagem baseada no viajante). Alguns desses Estados-Membros (12) alteraram, então, a sua legislação, mas outros não o fizeram. Embora a Comissão ainda desejasse ver a sua proposta de alteração ser implementada, considerou que a uniformidade era essencial no mercado interno e que as vantagens concorrenciais desleais de que beneficiavam alguns organizadores de circuitos turísticos deviam ser eliminadas (13).

19. Por conseguinte, de acordo com o procedimento constante do artigo 226.º CE (atual artigo 258.º TFUE), em 23 de março de 2007, a Comissão enviou notificações para cumprir aos oito Estados-Membros visados nos presentes processos. Em face das suas respostas, a mesma enviou pareceres fundamentados a sete destes Estados-Membros em 29 de fevereiro de 2008, e ao oitavo, o Reino de Espanha, em 9 de outubro de 2009. Dado que os Estados-Membros não deram cumprimento aos pareceres fundamentados, a Comissão intentou as presentes ações entre 20 de abril e 1 de setembro de 2011. Pede que seja declarado que, ao permitirem que as agências de viagens apliquem o regime da margem de lucro quando prestam serviços de viagens a uma pessoa distinta do viajante, os Estados-Membros não cumpriram as obrigações que lhes incumbem por força dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112.

20. Houve lugar a um processo escrito completo em todos os casos, com exceção do processo Comissão/Grécia (C-293/11), no qual a Comissão renunciou ao seu direito de apresentar réplica. Vários Estados-Membros apresentaram articulados de intervenção nos processos dos outros. Em 6 de março de 2013, foi realizada uma audiência de alegações comum, na qual foram ouvidas as alegações da Comissão e de todos os Estados-Membros interessados.

21. Em todos os processos, é pacífico que a legislação nacional pertinente adota a abordagem baseada no cliente. Por conseguinte, considero que não é necessário fazer aqui uma exposição dessas legislações. A questão [questão única em sete dos processos e primeira questão no processo Comissão/Espanha (C-189/11)] consiste simplesmente em saber se essa é a abordagem correta ou se, como a Comissão alega, uma interpretação correta dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 exige que todos os Estados-Membros apliquem a abordagem baseada no viajante.

Breve síntese das alegações principais

22. A Comissão e os Estados-Membros demandados estão de acordo em que: i) os objetivos do regime da margem de lucro são simplificar procedimentos e garantir uma cobrança equitativa das receitas do IVA sem derrogar, de outro modo, o sistema do IVA; ii) embora atualmente seja normal que as viagens ou as férias organizadas sejam elaboradas por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos e vendidas a outra agência antes da venda final ao viajante ou ao turista, não era esse o caso quando a Sexta Diretiva foi adotada em 1977; iii) é necessária uma interpretação uniforme, em todos os Estados-Membros, para garantir uma aplicação harmonizada das normas em matéria de IVA, que não produza diferenças de tratamento entre agências de viagens; iv) a abordagem baseada no cliente constitui a interpretação mais adequada para atingir os objetivos prosseguidos pelo regime da margem de lucro; e v) esta abordagem é adotada, de facto, pelos Estados-Membros demandados. Dado que todos estes pontos são pacíficos, não se afigura útil fazer aqui qualquer análise pormenorizada dos mesmos; além disso, subscrevo todos estes pontos, pelo que não lhes dedicarei quaisquer outras considerações na apreciação que farei em seguida. Bastará afirmar que, relativamente aos pontos i) e iv), aponte, na exposição que apresentei do regime da margem de lucro, os aspetos essenciais (14), que os pontos ii) e v) são factos não contestados e que o ponto iii) não suscita qualquer controvérsia.

23. Embora não exista controvérsia quanto à necessidade de uma interpretação única e harmonizada em toda a União, a Comissão considera que a interpretação mais ampla que a abordagem baseada no cliente implica não pode ser obtida sem uma alteração à legislação (*tese de lege ferenda*), ao passo que os Estados-Membros demandados consideram que as disposições, tal como se encontram, podem — e devem — ser interpretados da forma mais lata (*tese de lege lata*).

24. O eixo central do argumento da Comissão é linguístico. Em apenas um de cinco casos, uma das seis versões linguísticas originais do artigo 26.º da Sexta Diretiva utilizou o termo «cliente»; em todos os outros casos e em todas as outras versões linguísticas — em especial naquela em que o texto final foi debatido e aprovado — o termo «viajante» foi sempre utilizado. Por conseguinte, a intenção evidente do legislador era restringir o regime da margem de lucro aos casos em que a agência de viagens vendia diretamente ao viajante (15).

25. Além disso, na perspetiva da Comissão, se assim fosse, duas expressões dessa disposição não fariam sentido. Se a aceção fosse «cliente», a expressão «em nome próprio», constante do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Diretiva (artigo 306.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112), seria redundante, uma vez que as agências de viagens atuam sempre em nome próprio relativamente aos seus clientes (aqueles que lhes comprem diretamente), embora nem sempre o façam relativamente aos viajantes (que podem não ser as mesmas pessoas). E, no artigo 26.º, n.º 2, da Sexta Diretiva (artigos 307.º e 308.º da Diretiva 2006/112), as expressões «realizada [...] ao viajante» e «pago pelo viajante» não teriam lógica se o adquirente do serviço fosse outra agência de viagens: quando uma viagem organizada elaborada por uma agência de viagens é vendida a outra agência de viagens antes de ser vendida ao viajante, como poderia ser calculada a margem

da primeira agência de viagens (matéria coletável do IVA) se a referida viagem devesse ser considerada «como uma única prestação de serviços realizada [por essa] agência de viagens ao viajante», quando a segunda agência de viagens aplica a sua própria margem?

26. A Comissão também salienta que, de acordo com jurisprudência assente, as disposições que derrogam um princípio devem ser interpretadas de forma estrita (16). O regime da margem de lucro é uma derrogação ao princípio da tributação em cada fase da cadeia de operações, e da dedução do imposto pago a montante em cada fase anterior à do comércio a retalho (17).

27. Embora esteja de acordo em que a abordagem baseada no cliente seria mais adequada para atingir os objetivos prosseguidos pelo regime da margem de lucro, a Comissão sublinha que os Estados-Membros são obrigados a aplicar a legislação da União em matéria de IVA mesmo que a considerem perfeita (18).

28. Não obstante, a Comissão precisa que, na sua perspetiva (a qual parece decorrer mais da finalidade do regime do que do texto da legislação), o regime da margem de lucro deve ser aplicado quando uma empresa, que (enquanto pessoa coletiva) não pode ser, ela própria, um «viajante», adquire uma viagem organizada para ser utilizada pelo seu pessoal. O que importa é simplesmente que a viagem organizada não seja revendida ao verdadeiro viajante.

29. Em contrapartida, os Estados-Membros demandados (19) sublinham a necessidade de garantir a realização dos objetivos prosseguidos pelo regime da margem de lucro.

30. No que diz respeito ao argumento linguístico principal da Comissão, os mesmos salientam que a formulação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única para a sua interpretação, nem gozar de carácter prioritário em relação às outras versões linguísticas. Em caso de divergência entre versões linguísticas, a disposição deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (20). Esta abordagem teleológica foi adotada pelo Tribunal de Justiça para declarar que o regime da margem de lucro se aplica a um hoteleiro que propõe aos seus clientes uma viagem organizada que inclui alojamento, transporte de ida e volta e uma excursão em autocarro, sendo os serviços de transporte adquiridos a terceiros, ainda que o mesmo não seja, formalmente, uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos (21). De forma similar, esta abordagem deveria aplicar-se no presente caso, para garantir que os objetivos do regime são corretamente realizados.

31. Na perspetiva dos Estados-Membros, o absurdo que a Comissão vê na utilização de determinadas expressões é inconclusivo. A versão inglesa das disposições (da qual derivam todas as outras versões que utilizam «cliente») não refere agências de viagens que atuam em nome próprio perante os *seus clientes*, mas sim que atuam em nome próprio perante os *clientes* (não necessariamente os seus próprios clientes diretos). Por conseguinte, não existe qualquer redundância óbvia nessa formulação — que, em qualquer caso, a Comissão conserva na sua proposta de alteração. No entanto, uma vez que é precisado que o regime da margem de lucro não se aplica às agências de viagens que atuem unicamente na qualidade de intermediário, a expressão «em nome próprio» poderia ser redundante em qualquer interpretação. E, como o Tribunal de Justiça declarou, a expressão «pago pelo viajante» não pode ser interpretada literalmente, mas pode incluir pagamentos de terceiros (22).

32. Os Estados-Membros demandados também sublinham que o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que a regra da interpretação estrita das exceções aos princípios do sistema do IVA não significa que os termos utilizados devam ser interpretados de maneira a privá-los dos seus efeitos, e que qualquer interpretação deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos e respeitar o princípio da neutralidade fiscal (23).

33. Os Estados-Membros alegam que a referência feita pela Comissão ao processo Comissão/Espanha (C-304/05) (24) não é relevante. Esse processo tinha por objeto uma disposição da Sexta Diretiva cuja interpretação resultava claramente da sua letra. Neste caso, é absolutamente óbvio que a letra é suscetível de dar origem a interpretações diferentes, e de facto deu.

Apreciação

34. No presente processo, o Tribunal de Justiça encontra-se numa posição difícil. Não existe nenhuma coerência no modo como são utilizados, nas versões linguísticas existentes dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112, os termos «cliente» e «viajante» (nenhum dos dois é definido). A proposta da Comissão para retificar esta situação (que também não é um modelo de coerência linguística) não conseguiu obter consenso no Conselho, ao qual foi submetida há mais de uma década. Parece existir, se não uma paralisação, pelo menos, insuficiente vontade partilhada para estabelecer uma abordagem uniforme. Existem duas interpretações, reciprocamente incompatíveis, a favor das quais podem ser apresentados argumentos. Oito Estados-Membros interpretam as disposições de uma forma (anteriormente, faziam-no, pelo menos, treze), enquanto os restantes — nenhum dos quais apresentou pedido de intervenção para expor o seu próprio ponto de vista — as interpretam de outra, sem que nenhuma das abordagens esteja necessariamente relacionada com a questão de saber se, na versão linguística em causa, a Diretiva 2006/112 utiliza o termo «viajante» ou o termo «cliente».

35. É difícil evitar a impressão de que o Tribunal de Justiça está a ser chamado a decidir sobre uma matéria de política em matéria de IVA (e de redação legislativa) que provou estar para além das capacidades ou da vontade dos Estados-Membros e do legislador.

36. Seja como for, o Tribunal de Justiça tem de fornecer uma interpretação jurídica do texto atual, que irá determinar se as ações intentadas pela Comissão devem, ou não, ser julgadas procedentes (quanto à questão tratada nas presentes conclusões).

37. Em meu entender, neste contexto, o número de Estados-Membros que adotaram uma abordagem ou outra é um fator que não pode ter qualquer relevância jurídica para o exame do Tribunal de Justiça (mesmo que possa ter, eventualmente, alguma relevância política para o legislador). Independentemente de qual venha a ser o resultado desse exame, um número considerável de Estados-Membros serão chamados a alterar a sua legislação. Do mesmo modo, não se pode atribuir grande importância a quaisquer dificuldades práticas com que as agências de viagens se possam vir a deparar se qualquer uma das interpretações tiver de ser aplicada uniformemente — para além, obviamente, daquelas que o regime da margem de lucro se destina especificamente a evitar. Provavelmente, nenhuma das abordagens será perfeita na prática mas, se, pelo menos, oito Estados-Membros (anteriormente, pelo menos, treze) puderam aplicar as disposições de determinado modo durante um período de tempo considerável, parece improvável que quaisquer dificuldades decorrentes dessa aplicação (consideradas isoladamente, e não como parte de um todo contraditório) sejam decisivas.

38. Se as disposições que regulam o regime da margem de lucro fossem inequívocas, o seu significado claro deveria, em princípio, prevalecer, mesmo que isso viesse a debilitar em certa

medida a realização dos objetivos do regime da margem de lucro. No entanto, em meu entender, as mesmas deixam uma margem de interpretação, e o Tribunal de Justiça deve ter em consideração a economia geral e a finalidade desse regime e as suas próprias decisões anteriores nesse contexto (25).

39. Parece inútil procurar respostas através de uma análise pormenorizada da forma aleatória como os termos «viajante» e «cliente» ou os seus equivalentes são atualmente utilizados nas diferentes versões linguísticas dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112. A Comissão salienta que o termo «cliente» só foi utilizado uma vez e apenas numa das seis versões linguísticas originais do artigo 26.º da Sexta Diretiva, e explicou o modo como essa anomalia surgiu e se propagou posteriormente. A Comissão está convencida — e, em meu entender, não há necessidade de pôr em dúvida essa convicção — de que a intenção do Conselho era utilizar sempre o termo «viajante» ao longo de todo o artigo 26.º

40. No entanto, não penso que da intenção de utilizar o termo «viajante» de forma constante seja possível inferir necessariamente uma intenção correspondente de restringir a aplicação do regime da margem de lucro às situações em que a agência de viagens atua diretamente perante a pessoa singular que vai consumir ou beneficiar dos serviços prestados.

41. É verdade que, considerado no seu significado literal, é difícil interpretar «viajante» no sentido de que inclui «outra agência de viagens». No entanto, uma leitura contextual, que tenha em consideração a economia geral e a finalidade das disposições, pode conduzir a uma interpretação mais ampla.

42. Por um lado, no contexto do regime da margem de lucro, não pode ser dada ao termo «viajante» uma interpretação rigorosamente literal. Para Robert Louis Stevenson, viajar com esperança pode ter sido melhor do que chegar (26), mas talvez a sua esperança tivesse ficado seriamente abalada se tivesse deparado com voos atrasados, lugares exíguos em aviões apinhados ou comida insípida servida em minúsculas bandejas de plástico. Para muitos, se não para a maioria, dos turistas modernos, o que conta mudou: é o destino, em vez de a viagem, que importa (27), e é possível efetuar uma reserva num complexo turístico ou noutra alojamento através de uma agência de viagens e providenciar, ao mesmo tempo, o próprio meio de transporte. Este era especificamente o caso das «férias em automóvel» no processo Van Ginkel (28), que o Tribunal de Justiça considerou estarem abrangidas pelo regime da margem de lucro. Além disso, é evidente que uma pessoa pode comprar uma viagem organizada para ser utilizada por outra pessoa, mas seria surpreendente que o tratamento da aquisição em matéria de IVA estivesse dependente do facto de o adquirente ser o verdadeiro viajante ou um familiar, ou ainda um companheiro de viagem, etc. Na realidade, também não há qualquer razão para que férias reservadas através de uma agência de viagens tenham de implicar uma viagem importante: reservar uma estadia com tudo incluído numa estância termal na própria localidade onde a pessoa vive através de uma agência de viagens pode ser mais conveniente (ou, por exemplo, mais barato, no caso de ofertas promocionais) do que fazê-lo diretamente (29). Por conseguinte, para efeitos do regime da margem de lucro, o «viajante» não é necessariamente uma pessoa que «viaja», e não é necessário que a realização efetiva de uma «prestação de viagem» ou uma «viagem» efetiva façam parte da viagem organizada relativamente à qual a agência de viagens está obrigada a aplicar o regime.

43. Por outro lado, sem que haja qualquer necessidade de retirar conclusões específicas das formas como tem sido utilizado o termo «cliente» ou os seus equivalentes nas diferentes versões linguísticas, o simples facto de se ter permitido que o termo fosse introduzido na legislação e aí se tivesse multiplicado tende a desmentir a perspetiva segundo a qual o legislador sempre conferiu uma importância decisiva à utilização do termo «viajante». Além disso, pode observar-se que a

crescente utilização do termo «cliente» nas disposições legislativas tem acompanhado a crescente frequência de vendas de férias ou de viagens organizadas entre agências de viagens.

44. Por conseguinte, parece-me que uma intenção legislativa de utilizar um único termo para designar a pessoa que adquire serviços de viagem, de alojamento ou similares a uma agência de viagens — e era cómodo utilizar o termo «viajante» — não exige que o significado desse termo seja restringido a uma categoria especialmente pequena dessas pessoas.

45. Em qualquer caso, a própria Comissão também não procura interpretar literalmente o termo «viajante»: nesse termo inclui, por exemplo, uma empresa que adquire serviços para serem utilizados pelos seus empregados, com a única condição de a viagem organizada não ser revendida ao consumidor final, seja ele quem for.

46. Portanto, não posso considerar inequívoca a formulação das disposições que regulam o regime da margem de lucro, mesmo supondo que a intenção originária fosse utilizar sempre o termo «viajante» — que não está, ele próprio, desprovido de ambiguidade ao longo de todo o artigo 26.º

47. Assim sendo, em meu entender, o termo pode ser interpretado no sentido de que abrange clientes que não são as pessoas singulares que beneficiam efetivamente dos serviços de viagem ou de férias adquiridos numa agência de viagens (ou, como sugere a Comissão, que não são quem efetua a aquisição em benefício dessas pessoas), incluindo outras agências de viagens que depois revenderão os serviços. Dada a incerteza entre as versões linguísticas, esta deveria ser a interpretação, se a economia geral e finalidade do regime da margem de lucro o exigissem. À luz dessa exigência, o Tribunal de Justiça já interpretou o conceito de «agência de viagens» de forma a incluir um hoteleiro que propõe um pacote de alojamento que integra transporte e excursões, e um operador económico que organiza viagens linguísticas e de estudos no estrangeiro (30). Pode ser estabelecido um paralelismo adicional com a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça à expressão «pessoas que praticam desporto» — que, como o mesmo reconheceu, no seu uso habitual, se refere apenas às pessoas singulares — segundo a qual, para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva [atual artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112], essa expressão pode incluir pessoas coletivas e associações não registadas (31).

48. Fundamentalmente, excluir da aplicação do regime da margem de lucro a venda de viagens ou de férias organizadas por uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos a outra agência de viagens, que as irá revender, seria contrário aos dois objetivos que — como é pacífico no presente processo — o regime pretende alcançar.

49. O Tribunal de Justiça reconheceu o objetivo de adaptar as regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à base tributável e à dedução do imposto a montante de forma a ter em conta a multiplicidade dos serviços incluídos nas viagens ou férias organizadas e da localização das prestações fornecidas, que implicam dificuldades práticas para as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos suscetíveis de entravarem o exercício da sua atividade (32). Quando a agência de viagens A elabora uma viagem organizada que inclui, por exemplo, um circuito em autocarro em vários Estados-Membros, com alojamento, refeições em restaurantes e visitas a atrações turísticas em cada um deles, e vende essa viagem à agência de viagens B, que a revende às pessoas singulares que irão participar no circuito, é A, e não B, que se depara com todas as dificuldades práticas inerentes. Mesmo que o lugar da prestação correspondente à venda efetuada por A a B não se situe no Estado-Membro onde B está estabelecida, as dificuldades encontradas por B não são, em princípio, maiores do que as de uma simples prestação transfronteiriça — nomeadamente, a necessidade de obter um reembolso ou uma dedução do imposto pago a montante sobre uma transação efetuada noutro Estado-Membro. A situação de B não justifica, por si só, necessariamente, a aplicação de um

regime especial da margem de lucro. Em contrapartida, A tem de lidar com o imposto a montante sobre diferentes serviços, a diferentes taxas, em vários Estados?Membros — exatamente a situação que o regime da margem de lucro visa facilitar. No entanto, de acordo com a abordagem baseada no viajante preconizada pela Comissão no presente processo, apenas B, e não A, beneficiará do regime.

50. Considerações equivalentes aplicam-se relativamente ao segundo objetivo, que é garantir que as receitas do IVA são corretamente afetadas ao Estado?Membro onde o serviço em causa é efetivamente prestado e recebido. No exemplo anterior, se o regime da margem de lucro não for aplicado à venda de A a B, A irá recuperar os montantes de IVA cobrados sobre serviços prestados aos turistas, nos Estados?Membros visitados, o que provavelmente resultará num pagamento líquido a seu favor de grande parte ou da totalidade desses montantes (33) e numa perda de receitas de IVA por parte desses Estados?Membros. Embora esteja harmonizado a nível da UE, o IVA constitui um imposto nacional que, em cada Estado?Membro, é cobrado a taxas próprias e nos termos das suas próprias regras de aplicação. No artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, é classificado como «um imposto geral sobre o consumo». Embora o título V (artigos 31.º a 61.º) da Diretiva 2006/112 estabeleça regras especiais relativas ao lugar da prestação nos casos em que existe um elemento transfronteiriço, é inerente à noção de imposto sobre o consumo que o mesmo deve fixar-se no momento e no lugar do consumo efetivo (isto é, para um imposto não-cumulativo em cascata como o IVA, o consumo final no termo da cadeia de prestações). Na situação em apreço, os serviços em causa são fisicamente prestados e consumidos no mesmo Estado?Membro. No que diz respeito a esses serviços, o elemento transfronteiriço é essencialmente artificial — no Estado?Membro de A são prestados os serviços de A, e não os dos prestadores de serviços dos Estados?Membros visitados. Portanto, atribuir a receita decorrente do consumo levado a cabo num Estado?Membro a outro Estado?Membro onde não foi prestado nenhum dos serviços que deram diretamente origem a esse consumo iria não só contra os objetivos do regime da margem de lucro mas também contra um princípio fundamental do sistema comum do IVA que esse regime visa garantir.

51. É verdade que as derrogações ao regime geral devem ser interpretadas de forma estrita mas, como assinalaram os Estados?Membros, isso não significa que os termos utilizados devam ser interpretados de maneira a privá-los dos seus efeitos. Neste caso, a interpretação proposta pela Comissão iria fazer exatamente isso (34).

52. Com base no que precede, é forçoso concluir, não só que a abordagem baseada no cliente é mais adequada à realização dos objetivos do regime da margem de lucro do que a abordagem baseada no viajante, mas também que esta última frustra, na realidade, esses objetivos nas situações em que a Comissão defende que deveria ser aplicada. Tal conclusão parece-me suficiente para justificar que as ações intentadas pela Comissão em todos estes processos sejam julgadas improcedentes [sem prejuízo de existirem mais três questões a examinar, no processo Comissão/Espanha (C-189/11)].

53. Dito isto, pode ser útil referir, de forma breve, algumas outras alegações importantes apresentadas pelos Estados?Membros demandados que também apoiam esta perspetiva, e responder a alguns argumentos apresentados pela Comissão.

54. Em primeiro lugar, os Estados?Membros sublinham o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema do IVA, na aceção de que o IVA não deve ser aplicado de uma forma que conduza a distorções de concorrência entre prestadores (35). Sublinham que, dado que (como expliquei nos n.os 49 e 50 *supra*), nos casos em que a viagem organizada é vendida a outra agência de viagens, as dificuldades práticas e administrativas associadas à elaboração de uma viagem organizada não são atenuadas pela interpretação defendida pela Comissão, essa

interpretação favorece os operadores de circuitos turísticos e as agências de viagens de maior dimensão em detrimento dos mais pequenos, que é menos provável disporem dos recursos necessários para fazer face a essas dificuldades. Por conseguinte, estes últimos têm menos condições para elaborar viagens organizadas a fim de as venderem a outras agências de viagens. Além disso, a interpretação defendida pela Comissão implica, de modo injustificável, que as prestações de um sujeito passivo sejam tratadas em termos de IVA de forma diferente, mais em função da identidade do seu cliente do que em função de qualquer critério relacionado com a prestação ou com o prestador.

55. Estou de acordo com esta apreciação. O critério da dimensão dará às maiores agências vantagens, também de outras formas, sobre as mais pequenas, mas a aplicação das regras do IVA não deveria acrescentar mais discriminações. Também é verdade que, nesta aceção, o princípio da neutralidade não é uma norma de direito primário que possa determinar a validade de uma disposição, mas um princípio de interpretação que deve ser aplicado paralelamente com outros princípios do mesmo tipo (36). Contudo, neste caso, a sua aplicação apoia a conclusão a que cheguei com base no princípio que exige que uma disposição cujo sentido não é claro (em especial, quando existem versões linguísticas contraditórias) seja interpretada à luz da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento.

56. Em segundo lugar, a Comissão argumentou que, se se adotasse a abordagem baseada no cliente, a expressão «em nome próprio», constante do artigo 306.º da Diretiva 2006/112, seria redundante, dado que as agências de viagens só podem atuar perante os seus clientes em nome próprio (se assim não fosse, as pessoas perante as quais as mesmas atuaram não seriam os seus clientes).

57. Este argumento parece frágil. Embora se deva presumir que um termo ou uma expressão utilizados na legislação estão, em princípio, ao serviço da finalidade visada, não posso aceitar que se dê prevalência a uma interpretação que mais não faz que evitar a redundância sobre outra que serve, muito mais claramente, a finalidade visada pelo conjunto de normas. A redundância não é um fenómeno desconhecido na legislação. Neste caso, a expressão «em nome próprio» pode ser facilmente entendido como uma simples antecipação da exclusão, feita na frase seguinte, das agências de viagens quando atuam unicamente na qualidade de intermediário. Além disso, observe-se que a proposta de alteração do artigo 26.º da Sexta Diretiva apresentada pela Comissão em 2002, que, supostamente, irá adotar a abordagem baseada no cliente, continua a utilizar a fórmula «quando as agências atuarem em seu próprio nome perante o cliente» — perpetuando, portanto, a alegada redundância.

58. Em terceiro lugar, a Comissão alega que, segundo a abordagem baseada no cliente, a definição de «margem», constante do artigo 308.º da Diretiva 2006/112, é impraticável. Se a agência de viagens A elabora uma viagem organizada e a vende à agência de viagens B, que a vende a um viajante, como é possível que a margem de A seja a diferença entre o preço sem IVA pago pelo viajante e o custo efetivo suportado por A relativamente às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos em benefício direto do viajante, quando o preço pago pelo cliente inclui não só a margem de A mas também a margem de B?

59. Se, como penso, no atual estágio da legislação, o termo «viajante» for interpretado de modo amplo, de forma a incluir diferentes tipos de clientes, em especial outras agências de viagens, o problema desaparece (37). Além disso, como assinalaram os Estados-Membros, a expressão «pago pelo viajante» não pode ser interpretada literalmente neste contexto (38).

60. Em quarto lugar, a Comissão faz referência ao processo Comissão/Espanha (C-204/03) (39) para afirmar que os Estados-Membros não se podem afastar das normas expressamente previstas nas diretivas relativas ao IVA a fim de conseguirem resultados mais consentâneos com

os objetivos gerais prosseguidos por essa legislação.

61. Também neste caso, estou de acordo com os Estados-Membros em que a jurisprudência não proíbe uma interpretação que produza tal resultado, a não ser que o mesmo contrarie uma disposição clara e inequívoca. Como foi sobejamente demonstrado, as disposições em causa no presente processo não são inequívocas.

62. Por fim, há que reconhecer, no entanto, que a abordagem baseada no cliente não é uma panaceia para todas as possíveis imperfeições do regime da margem de lucro. O seu inconveniente mais relevante é indicado pela Comissão na exposição de motivos da sua proposta de alteração da Sexta Diretiva:

«Vários Estados-Membros levantaram igualmente a questão das viagens de negócios e o problema que estas causam às empresas que, na prática, são os consumidores finais das viagens organizadas. Com efeito, nos termos das novas disposições propostas no artigo 26.º, as empresas não poderão deduzir o IVA residual pago a montante. Se uma empresa encomendar uma viagem organizada a uma agência de viagens, será-lhe cobrado um preço incluindo o IVA e, por conseguinte, a empresa não poderá deduzir este montante de IVA, embora a referida viagem organizada seja utilizada para fins profissionais. Tal conduzirá à cobrança do IVA residual no estágio de consumo intermédio, o que infringe o princípio fundamental de neutralidade do sistema comunitário do IVA» (40).

63. Embora reconhecida, esta questão não foi tida em consideração na alteração proposta. No presente processo, a Comissão apresenta uma interpretação, segundo a qual o termo «viajante» inclui empresas que adquiram viagens de negócios — aplicando assim, efetivamente, a abordagem baseada no cliente (e, ao fazê-lo, incorporando o IVA residual numa fase intermédia).

64. O problema só poderia ser evitado se fosse adotada a abordagem baseada no viajante na sua interpretação mais estrita, de forma a que o regime da margem de lucro apenas seria aplicável nos casos em que o cliente da agência de viagens fosse uma pessoa singular que consome os serviços vendidos. Quando o cliente fosse um sujeito passivo pessoa coletiva, seria aplicável o regime normal e, se os serviços adquiridos fossem utilizados para fins estritamente empresariais e fossem elementos constitutivos do custo das prestações da empresa tributáveis a jusante, todo o IVA sobre esses serviços, acrescido do IVA sobre a margem da agência de viagens, poderia ser deduzido do imposto a jusante sobre essas prestações e o princípio da neutralidade do IVA em relação aos sujeitos passivos seria respeitado.

65. Contudo, não é esta a interpretação que a Comissão propõe para a abordagem baseada no viajante. Além disso, como é dado assente, os objetivos do regime da margem de lucro são, especificamente, simplificar os procedimentos e garantir uma correta afetação da receita do IVA. Nada sugere que também tenha havido a intenção de garantir um direito à dedução total do imposto a montante sobre os serviços de viagens utilizados para operações comerciais tributáveis, mesmo que este tivesse sido um objetivo desejável.

66. Por conseguinte, a existência do problema que descrevi não me leva a rever a minha conclusão, segundo a qual deve ser aplicada a abordagem baseada no cliente, com base numa interpretação correta do regime da margem de lucro, e as ações intentadas pela Comissão, na medida em que visam obter a declaração de que, ao permitirem que as agências de viagens apliquem o regime da margem de lucro à prestação de serviços de viagens a uma pessoa distinta do viajante, os Estados-Membros não cumpriram as obrigações que lhes incumbem por força dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112, devem ser julgadas improcedentes.

Despesas

67. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Todos os Estados-Membros demandados requereram a condenação da Comissão nas despesas. Nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do mesmo Regulamento de Processo, os Estados-Membros que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas.

Conclusão

68. À luz do conjunto de considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça — com reserva da análise e das conclusões que apresento nas minhas conclusões separadas no processo C-189/11, relativas às restantes acusações contra o Reino de Espanha:

¾ julgue improcedentes as ações intentadas pela Comissão,

¾ condene a Comissão nas despesas dos Estados-Membros, na qualidade de demandados, e

¾ ordene que os Estados-Membros suportem as suas próprias despesas, na qualidade de intervenientes.

Anexo I

Artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 (o sublinhado é meu)

«Artigo 306.º

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 [(41)].

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

Artigo 307.º

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.

Artigo 308.º

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*.

Artigo 309.º

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

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

Artigo 310.º

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.»

Anexo II

Artigo 26.º da Sexta Diretiva (o sublinhado é meu)

«Regime especial das agências de viagens

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 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 [(42)]. Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.
2. As operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao *viajante*. Esta prestação de serviços será tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços. Considera-se matéria coletável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na aceção do n.º 3, alínea b), do artigo 22.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo *viajante* e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efetuem em benefício direto do *viajante*.
3. Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem efetuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é equiparada a uma atividade de intermediário, isenta por força do n.º 14 do artigo 15.º Se estas operações forem efetuadas tanto na Comunidade, como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade.
4. O imposto sobre o valor acrescentado debitado à agência de viagens por outros sujeitos

passivos relativamente às operações referidas no n.º 2 efetuadas em benefício direto do *viajante* não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

Anexo III

Terminologia utilizada nas diferentes versões linguísticas

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 6 de junho de 2013 (43)

Processo C-189/11

Comissão Europeia

contra

Reino de Espanha

«IVA — Regime especial das agências de viagens»

1. Apresento hoje conclusões conjuntas no presente processo e nos processos Comissão/Polónia (C-193/11), Comissão/Itália (C-236/11), Comissão/República Checa (C-269/11), Comissão/Grécia (C-293/11), Comissão/França (C-296/11), Comissão/Finlândia (C-309/11) e Comissão/Portugal (C-450/11). Essas conclusões são limitadas a uma questão que é comum a esses oito processos (e que é a única questão em litígio nos outros sete processos): com base numa interpretação correta da Diretiva 2006/112 (44), saber se o regime especial de IVA das agências de viagens (a seguir «regime da margem de lucro»), previsto nos artigos 306.º a 310.º dessa diretiva, é aplicável independentemente do facto de o cliente ser, ou não, efetivamente o viajante (a seguir «abordagem baseada no cliente») ou se só se aplica quando o cliente é o viajante (a seguir «abordagem baseada no viajante»).

2. Para o enquadramento da legislação da UE relativa ao regime da margem de lucro, da tramitação processual destas ações por incumprimento e para todos os assuntos relacionados com a questão comum aos oito processos, remeto para essas conclusões, nas quais concluo que as ações intentadas pela Comissão devem ser julgadas improcedentes na medida em que visam obter a declaração de que, ao permitirem que as agências de viagens apliquem o regime da margem de lucro quando prestam serviços de viagens a uma pessoa distinta do viajante, os Estados-Membros não cumpriram as obrigações que lhes incumbem por força dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 (para o texto destas disposições e do artigo 26.º da Sexta Diretiva, v. anexos I e II das minhas conclusões conjuntas).

3. Nas presentes conclusões, tratarei três questões adicionais suscitadas pela Comissão, que

apenas dizem respeito à legislação espanhola relativa ao regime da margem de lucro e não estão relacionadas com a questão principal ou com qualquer uma das outras sete ações por incumprimento. Estas questões adicionais dizem respeito, respetivamente, à exclusão do regime da margem de lucro das situações em que agências de viagens retalhistas vendem viagens organizadas elaboradas por agências grossistas (45), à indicação do montante de IVA incluído no preço e à determinação do valor tributável ao longo do período de tributação. Nas presentes conclusões, exporei apenas a legislação e a argumentação relevantes para estas questões.

Legislação da UE

4. O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

5. O artigo 73.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º [(46)], o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva 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.»

6. Os artigos 168.º e 169.º da Diretiva 2006/112 figuram entre aqueles que regulam o direito a deduzir o imposto pago a montante. No essencial, nos termos do artigo 168.º, quando um sujeito passivo utiliza bens entregues ou serviços prestados por outro sujeito passivo para os fins das suas operações tributadas a jusante, todas no interior do mesmo Estado-Membro, tem direito a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago por si sobre as entregas ou prestações desses bens ou serviços. O artigo 169.º acrescenta outros fins para os quais os bens e os serviços podem ser utilizados de forma a que o IVA pago a montante sobre os mesmos seja dedutível do imposto a jusante. Esses fins incluem, na alínea a), operações efetuadas fora do Estado-Membro em que o IVA é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro. A esse respeito, o artigo 5.º, alínea a), da Diretiva 2008/9 (47) exige que cada Estado-Membro reembolse aos sujeitos passivos não estabelecidos no seu território o IVA que lhes for cobrado nesse Estado-Membro, na medida em que os bens e serviços em causa sejam utilizados para, *inter alia*, as operações a que se refere a alínea a) do artigo 169.º da Diretiva 2006/112.

7. O artigo 220.º da Diretiva 2006/112 exige que os sujeitos passivos assegurem a emissão uma fatura relativamente, *inter alia*, às entregas de bens ou às prestações de serviços que tenham efetuado a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos.

8. O artigo 226.º da Diretiva 2006/112 dispõe, em especial:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

Legislação espanhola

9. A Lei n.º 37/1992 é o texto legislativo de base que regula o IVA em Espanha. Os artigos 141.º a 147.º regulam o regime da margem de lucro. A Comissão refere as seguintes disposições:

«Artigo 141.º [...]

1. O regime especial das agências de viagens é aplicável:

1. Às operações realizadas pelas agências de viagens quando atuarem em nome próprio perante os viajantes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas por outros empresários ou profissionais.

Para efeitos deste regime especial, são considerados viagens os serviços de alojamento ou de transporte prestados conjuntamente ou em separado e, se for esse o caso, juntamente com outros de natureza acessória ou complementar relativamente aos mesmos.

2. Às operações realizadas pelos organizadores de circuitos turísticos em que se verifiquem as circunstâncias previstas no número anterior.

2. O regime especial das agências de viagens não é aplicável às seguintes operações:

1. Às vendas ao público, efetuadas por agências retalhistas, de viagens organizadas por agências grossistas.

[...]

Artigo 142.º [...]

Nas operações às quais seja aplicável este regime especial, os sujeitos passivos não são obrigados a mencionar separadamente na fatura o montante repercutido, devendo o mesmo ser considerado, se for esse o caso, incluído no preço da operação.

Nas operações efetuadas para outros empresários ou profissionais, que compreendam exclusivamente entregas de bens ou prestações de serviços totalmente realizadas no âmbito territorial do imposto, poder-se-á fazer constar na fatura, a pedido do interessado e sob a rubrica 'montantes de IVA incluídos no preço', o montante resultante da multiplicação do preço total da operação por 6 e da divisão do resultado por 100. Estes montantes serão considerados montantes repercutidos diretamente a cargo do empresário ou profissional destinatário da operação.

[...]

Artigo 146.º [...]

1. Os sujeitos passivos poderão optar pela determinação do valor tributável operação a operação ou de forma global, para cada período de tributação.

A opção terá efeito relativamente a todas as operações sujeitas ao regime especial efetuadas pelo sujeito passivo durante um período mínimo de cinco anos e, se não existir declaração em contrário, durante os anos subsequentes.

2. Para cada período de tributação, a determinação de forma global do valor tributável correspondente às operações às quais seja aplicável o regime especial será efetuada de acordo com o seguinte procedimento:

1. Do montante global cobrado aos clientes, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado, correspondente às operações que tenham sido realizadas no referido período de tributação, será subtraído o montante efetivo global, incluindo os impostos, das entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros empresários ou profissionais que tenham sido adquiridos pela agência no mesmo período, sejam utilizados na realização da viagem e se traduzam num benefício para o viajante.

2. O valor tributável global será determinado multiplicando o resultado por 100 e dividindo o produto por 100 acrescido da taxa normal estabelecida no artigo 90.º desta lei. [(48)]

3. O valor tributável não poderá ser, em caso algum, negativo. No entanto, nos casos de determinação global do valor tributável, o valor em que o montante a subtrair exceda o montante do qual deve ser subtraído poderá ser adicionado aos montantes a subtrair nos períodos de tributação imediatamente posteriores.»

Declaração solicitada

10. Nas minhas conclusões conjuntas, analisei a crítica da Comissão relativa à aplicação da abordagem baseada no cliente, tendo concluído que a mesma deve ser julgada improcedente. Além disso, a Comissão pede que o Tribunal de Justiça declare que:

¾ ao excluir da aplicação do regime da margem de lucro as vendas ao público, por parte das agências retalhistas que atuam em seu próprio nome, de serviços de viagens organizados por agências grossistas,

¾ ao autorizar as agências de viagens, em determinadas circunstâncias, a registarem na fatura um montante global sem qualquer relação com o IVA efetivo repercutido ao cliente, e ao autorizar este último, sempre que seja sujeito passivo, a deduzir esse montante global do IVA devido, e

¾ ao autorizar que as agências de viagens, na medida em que optem pelo regime especial, determinem a base tributável do imposto de forma global para cada período tributário,

o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 73.º, 168.º, 169.º, 226.º e 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112, e que condene o Reino de Espanha nas despesas.

Exclusão das vendas, efetuadas por agências de viagens retalhistas, de serviços de viagens organizados por agências grossistas

Argumentos

11. A Comissão considera que, de acordo com o artigo 306.º da Diretiva 2006/112, o regime da margem de lucro deve ser sempre aplicado às «vendas ao público, efetuadas por agências retalhistas, de serviços de viagens organizados por agências grossistas», exceto quando as agências retalhistas atuem, não em nome próprio, mas na qualidade de intermediário. No entanto, em conformidade não só com a sua formulação expressa mas também com a interpretação que lhe é dada pelas próprias autoridades espanholas, o artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, da Lei n.º 37/1992 exclui do âmbito do regime *todas* estas vendas. Interpretar o artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, no sentido de que diz exclusivamente respeito aos casos em que uma agência de viagens atua em nome de outra (a tese da Espanha) seria privá-lo de qualquer efeito útil, uma vez que essa situação já está abrangida pelo artigo 141.º, n.º 1, ponto 1. Isso também não explicaria por que motivo a disposição está limitada aos casos em que essa outra pessoa é uma agência de viagens grossista. O artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, da Lei n.º 37/1992 é, no mínimo, ambíguo e, portanto, contrário ao artigo 306.º da Diretiva 2006/112.

12. A Espanha está de acordo em que o regime da margem de lucro deve ser aplicado da forma descrita pela Comissão. Afirmar que a disposição controvertida se limita a clarificar o facto de que, em conformidade com o segundo parágrafo do artigo 306.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, as agências de viagens retalhistas não podem aplicar o regime quando atuam simplesmente na qualidade de intermediário, em nome e por conta de agências grossistas. As interpretações a que a Comissão faz referência não são vinculativas. Não há qualquer ambiguidade no artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, da Lei n.º 37/1992: dado que o artigo 141.º, n.º 1, explica que qualquer operação realizada por uma agência de viagens em nome próprio está incluída no âmbito do regime, é evidente que o artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, só pode dizer respeito a operações diferentes das que são realizadas em nome próprio.

Apreciação

13. A controvérsia entre as partes quanto a este pedido não diz respeito à interpretação da Diretiva 2006/112, mas ao efeito do artigo 141.º, n.º 2, ponto 1, da Lei n.º 37/1992, que a Comissão considera incompatível com a interpretação da diretiva sobre a qual as partes estão de acordo.

14. Antes de mais, observo que a formulação dessa disposição não indica, de modo algum, que o seu efeito se limita às situações em que uma agência de viagens retalhista atua simplesmente na qualidade de intermediário, por conta de uma agência grossista. De acordo com a sua letra, a referida disposição é aplicável a todas as vendas, efetuadas por uma agência de viagens retalhista, de serviços de viagens organizados por uma agência grossista, quer a agência retalhista atue na qualidade de intermediário ou adquira os serviços de uma agência grossista e os venda em nome próprio. É pacífico entre as partes que uma norma que produz este efeito é contrária ao artigo 306.º da Diretiva 2006/112: quando uma agência de viagens atua em nome próprio perante os clientes, tem de ser aplicado o regime da margem de lucro, independentemente do facto de ter adquirido diretamente os serviços vendidos ou de os ter adquirido a outra agência de viagens ou a um organizador de circuitos turísticos.

15. A Comissão apresentou excertos de uma coletânea de vários precedentes relativos ao IVA publicada pelo Ministério da Economia e Finanças espanhol, em que figuram notas não vinculativas emitidas pela Direção-Geral dos Impostos que confirmam uma interpretação no sentido de que a disposição controvertida exclui do regime da margem de lucro, não só vendas nas quais a agência retalhista atua na qualidade de intermediário (que é compatível com o artigo 306.º da Diretiva 2006/112), mas também aquelas em que atua em nome próprio (que não o é).

16. Nestas circunstâncias, parece que a Comissão apresentou um argumento que é *prima facie* fundado, e que esta alegação deve ser julgada procedente, a não ser que a Espanha forneça elementos de prova específicos suscetíveis de infirmar os que a Comissão produziu, ou alguma razão convincente para os rejeitar.

17. A Espanha não produziu qualquer elemento de prova. Afirma que a disposição controvertida é, de facto, uma mera clarificação — não ambígua — da regra geral segundo a qual o regime da margem de lucro não é aplicável quando uma agência de viagens não atua em nome próprio; esta clarificação visa simplesmente cobrir a situação específica das agências de viagens retalhistas e grossistas. Afirma ainda que as notas interpretativas apresentadas pela Comissão estão desatualizadas e, em qualquer caso, não são vinculativas.

18. Não considero que estas considerações constituam refutação suficiente da argumentação da Comissão. Como assinala a Comissão, enquanto clarificação, a disposição controvertida é, simultaneamente, desnecessária (na medida em que repete uma regra prevista num ponto anterior do mesmo artigo) e insuficiente (na medida em que não indica claramente o seu âmbito de aplicação). A alegação do Governo espanhol segundo a qual esta disposição não é ambígua nem deixa margem para interpretação parece capciosa. A Comissão demonstrou que, no passado, a referida disposição tem sido interpretada de um modo completamente diferente daquele que o governo agora afirma e do modo como deve manifestamente ser interpretada. O facto de as interpretações adotadas no passado não serem vinculativas e poderem já não ser aplicadas (embora não exista qualquer elemento de prova concreto a este respeito) não reduz a ambiguidade. Na inexistência de uma indicação clara e vinculativa de que a disposição só diz respeito aos casos em que a agência de viagens retalhista atua, não em nome próprio, mas em nome e por conta da agência grossista, é mais do que provável que os operadores apliquem a exclusão do sistema da margem de lucro em todos os casos abrangidos pelos termos explícitos da disposição.

19. Por conseguinte, considero que esta alegação deve ser julgada procedente.

Indicação do montante de IVA incluído no preço

Argumentos

20. A Comissão critica dois aspetos do n.º 2 do artigo 142.º da Lei n.º 37/1992. Em primeiro lugar, esta disposição permite que as agências de viagens indiquem um «montante de IVA incluído no preço» de um serviço de viagens, equivalente a 6% do preço total desse serviço, e permite que os clientes sujeitos passivos deduzam esse montante quando estiverem preenchidas as condições para efetuar a dedução. No entanto, segundo o regime da margem de lucro, o único montante de IVA incluído no preço de um serviço de viagens é aquele que incide sobre a margem da agência de viagens. Na sua petição, a Comissão afirma que a agência de viagens tem de faturar um montante total com IVA e que não pode ser deduzido qualquer IVA pelos clientes. Além disso, 6% não corresponde a nenhuma taxa de IVA aplicada em Espanha (49). Em segundo lugar, a disposição controvertida é discriminatória. Só é aplicável a prestações efetuadas em Espanha, pelo que não é possível qualquer dedução quando as prestações são efetuadas noutros

Estados-Membros. O artigo 309.º da Diretiva 2006/112, que diz exclusivamente respeito a prestações efetuadas fora da União Europeia, não pode justificar tal disposição.

21. A Espanha responde que o regime da margem de lucro não proíbe a dedução do imposto pago a montante, quando estiverem preenchidas as condições previstas. O artigo 310.º da Diretiva 2006/112 proíbe a dedução do «IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações [...] efetuadas em benefício direto do cliente», mas não diz respeito ao IVA devido quando uma agência de viagens efetua uma prestação de serviços única ao seu cliente, ao abrigo do regime da margem de lucro. Por conseguinte, o montante de IVA no preço desse serviço deve ser dedutível de acordo com as regras normais. No entanto, não existe qualquer orientação quanto à forma como esse montante deve ser determinado. A regra adotada em Espanha visa resolver este problema e consegue-o, de um modo aproximativo, mas bastante exato — dado que se baseia numa análise estatística —, e que permite que as agências de viagens mantenham o segredo comercial quanto às suas margens de lucro reais. Por seu lado, a limitação da regra às prestações efetuadas em Espanha visa simplesmente excluir prestações efetuadas fora da União Europeia, em conformidade com o artigo 309.º da Diretiva 2006/112.

22. Na audiência, a Comissão recuou na sua posição rígida segundo a qual, ao abrigo do regime da margem de lucro, a agência de viagens tem de faturar um montante total com IVA e não pode ser deduzido qualquer IVA pelos clientes. Admitiu que as disposições podiam ser entendidas no sentido de que o IVA *sobre a margem da agência de viagens* pode ser mencionado na fatura (50) e que, quando estão preenchidas as condições para efetuar a dedução, pode ser deduzido pelo cliente. Contudo, considerou que essa não é uma forma habitual de as agências de viagens atuarem, uma vez que implica revelarem o montante da sua margem de lucro sobre a prestação (51).

Apreciação

23. No que diz respeito à indicação e possível dedução do IVA sobre a margem da agência de viagens, parece-me que a posição adotada pela Comissão na audiência é preferível à que a mesma expressou nos seus articulados. Nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 não há nada que justifique que as regras normais relativas à faturação e à dedução não devam ser aplicadas no âmbito do regime da margem de lucro. Está expressamente previsto que o IVA incluído no preço das prestações que as agências de viagens adquirem em benefício do cliente não pode ser deduzido ao abrigo desse regime. Em contrapartida, o IVA devido sobre a margem da agência de viagens não é, em parte alguma, excluído da dedução, e quando estiverem preenchidas as condições para a dedução, deverá ser possível a um sujeito passivo deduzir esse montante do seu imposto a jusante, ao abrigo das regras normais. Também não há nada, nos artigos 306.º a 310.º, que constitua uma derrogação às exigências previstas nos artigos 220.º e 226.º quanto às menções que devem obrigatoriamente figurar numa fatura emitida a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo.

24. Por conseguinte, pergunto-me se, na audiência, a Comissão foi suficientemente longe ao considerar a emissão de uma fatura com indicação do IVA sobre a margem da agência de viagens como uma mera opção, improvável de ser posta em prática. A meu ver, podem existir motivos que justifiquem que se trate de uma exigência.

25. No entanto, este aspeto não foi debatido perante o Tribunal de Justiça nem, em meu entender, é necessário decidi-lo para estatuir quanto ao presente pedido. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça baseie a sua decisão nas seguintes considerações.

26. Em primeiro lugar, é evidente que o montante obtido pelo cálculo previsto no n.º 2 do artigo 142.º da Lei n.º 37/1992 raramente, ou nunca, corresponderá a qualquer montante de IVA

incluído no preço. É improvável que 6% do preço com IVA correspondam alguma vez ao montante total do IVA sobre, simultaneamente, os elementos que compõem a viagem organizada e a margem da agência de viagens. Se assim fosse, permitir que os clientes deduzam tal montante seria contrário ao artigo 310.º da Diretiva 2006/112, que proíbe a dedução do IVA sobre os elementos que compõem uma viagem organizada. É mais provável que o mesmo corresponda ao montante do IVA sobre a margem da agência de viagens — mas a palavra-chave é «probabilidade». Para que qualquer montante de IVA pago a montante seja dedutível, o mesmo tem de corresponder exatamente — e não apenas aproximadamente ou provavelmente — ao montante de IVA a jusante declarado pelo prestador às autoridades fiscais. Qualquer outro resultado violaria o princípio da neutralidade do IVA. Haveria um ganho ou uma perda de IVA para um ou outro dos sujeitos passivos em causa, ou para as autoridades fiscais.

27. Em segundo lugar — embora, em meu entender, o que foi acima afirmado seja razão suficiente para acolher o pedido da Comissão a este respeito —, a aplicação da disposição controvertida está claramente limitada às prestações efetuadas em Espanha, e não às prestações efetuadas no interior da União Europeia. Além disso, a Comissão apresentou decisões da autoridade fiscal que demonstravam que esta limitação é efetivamente aplicada nesse sentido, e não isenta simplesmente as prestações efetuadas fora da União, de acordo com o disposto no artigo 309.º da Diretiva 2006/112. Assim, mesmo que a disposição controvertida fosse compatível, quanto ao restante, com as normas que regulam o regime da margem de lucro, seria discriminatória em relação aos serviços de viagens prestados em Estados-Membros diferentes da Espanha.

28. Por conseguinte, considero que esta alegação deve ser julgada procedente.

Determinação do valor tributável ao longo do período de tributação

Argumentos

29. A Comissão alega que nada na Diretiva 2006/112 permite que os Estados-Membros autorizem as agências de viagens que aplicam o regime da margem de lucro a calcularem uma única margem de lucro para todas as operações relativas a viagens organizadas realizadas num determinado período de tributação, como acontece nos termos do artigo 146.º da Lei n.º 37/1992. O artigo 73.º e seguintes da Diretiva 2006/112 fazem referência ao valor tributável relativo às operações individuais, e estas disposições são aplicáveis no âmbito do regime da margem de lucro, na medida em que este regime não constitui uma derrogação às mesmas (52). A possibilidade de um cálculo global é considerada nas alterações ao artigo 26.º da Sexta Diretiva propostas pela Comissão (53), mas não existe no estado atual da Diretiva 2006/112. O artigo 318.º desta diretiva permite efetivamente que, os Estados-Membros prevejam uma simplificação desse tipo, no contexto do regime da margem de lucro para sujeitos passivos revendedores, mas não existe qualquer disposição equivalente para o regime da margem de lucro das agências de viagens. Além disso, a opção introduzida na legislação espanhola pode levar a uma não cobrança de montantes de IVA e a uma perda dos recursos próprios da União.

30. A Espanha considera que a formulação do artigo 308.º da Diretiva 2006/112 é suficientemente ampla para permitir que a margem das agências de viagens seja calculada globalmente para cada período de tributação, como previsto na legislação espanhola. As disposições são facultativas, o seu objetivo é simplificar os procedimentos relativos ao IVA e são neutras no que diz respeito ao seu efeito sobre a receita.

Apreciação

31. Apesar de a argumentação quanto a esta alegação não ter sido extensa, a posição da

Comissão, baseada nas disposições que a mesma refere, parece-me essencialmente correta. O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, ao definir o princípio do sistema comum do IVA, precisa que o IVA é exigível em «cada operação». O artigo 73.º define o valor tributável por referência uma operação individual. Além disso, um sistema de cálculo global para cada período de tributação, com a possibilidade de transferir montantes negativos para períodos subsequentes, impede os clientes de saberem qual o montante de IVA incluído nas suas operações a montante e, portanto, de deduzirem esse imposto, sendo caso disso — e concluí acima que é, pelo menos, possível, se não obrigatória, no âmbito do regime da margem de lucro, a aplicação das regras normais relativas à indicação, nas faturas, do IVA sobre a margem das agências de viagem e à sua posterior dedução pelo cliente.

32. Por conseguinte, embora o argumento da Comissão quanto a uma possível perda da receita própria da União, para o qual a mesma não forneceu qualquer elemento de prova, não me tenha convencido, considero que esta alegação deve ser julgada procedente.

Despesas

33. Nos termos do artigo 138.º, n.º 3, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se as partes obtiverem vencimento parcial, cada uma das partes suporta as suas próprias despesas. No entanto, se tal se afigurar justificado tendo em conta as circunstâncias do caso, o Tribunal pode decidir que, além das suas próprias despesas, uma parte suporte uma fração das despesas da outra parte. No presente caso, considero que o Tribunal de Justiça deve julgar improcedente a ação intentada pela Comissão na parte em que procura obter a declaração de que, ao permitir que as agências de viagens apliquem o regime da margem de lucro quando prestam serviços de viagens a uma pessoa distinta do viajante, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112; mas deve julgar procedentes as outras três alegações analisadas nas presentes conclusões. Por conseguinte, é adequado condenar o Reino de Espanha em três quartos das despesas de ambas as partes e a Comissão em um quarto dessas despesas. Nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do mesmo Regulamento de Processo, os Estados-Membros que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas.

Conclusão

34. Tendo em conta o conjunto de considerações precedentes, e as que foram apresentadas nas minhas conclusões conjuntas no presente processo e nos processos Comissão/Polónia (C-193/11), Comissão/Itália (C-236/11), Comissão/República Checa (C-269/11), Comissão/Grécia (C-293/11), Comissão/França (C-296/11), Comissão/Finlândia (C-309/11) e Comissão/Portugal (C-450/11), entendo que o Tribunal de Justiça deve:

¾ declarar que,

¾ ao excluir da aplicação do regime especial das agências de viagens, previsto nos 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, as vendas ao público, por parte das agências retalhistas que atuam em seu próprio nome, de serviços de viagens organizados por agências grossistas,

¾ ao autorizar as agências de viagens, em determinadas circunstâncias, a registarem na fatura um montante global sem qualquer relação com o IVA efetivo repercutido ao cliente, e ao autorizar este último, sempre que seja sujeito passivo, a deduzir esse montante global do IVA devido, e

¾ ao autorizar que as agências de viagens, na medida em que optem pelo regime especial, determinem o seu valor tributável de forma global para cada período de tributação,

o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 73.º, 168.º, 169.º, 226.º e 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112,

¾ julgar improcedente o pedido quanto ao restante,

¾ condenar o Reino de Espanha em três quartos das suas próprias despesas, e em três quartos das despesas da Comissão,

¾ condenar a Comissão em um quarto das suas próprias despesas, e em um quarto das despesas do Reino de Espanha, e

¾ ordenar que os Estados-Membros que intervieram no processo suportem as suas próprias despesas.

1 — Língua original: inglês.

2 — 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 2006/112»).

3 — Diretiva 90/314/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1990, relativa às viagens organizadas, férias organizadas e circuitos organizados (JO L 158, p. 59). O artigo 1.º declara que o seu objetivo é «aproximar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros relativas às viagens organizadas, às férias organizadas e aos circuitos organizados, vendidos ou propostos para venda no território da Comunidade».

4 — 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»). Os artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 limitam-se a reformular a estrutura e a redação do artigo 26.º da Sexta Diretiva sem que daí resulte, em princípio, qualquer alteração substancial (v. terceiro considerando do preâmbulo da Diretiva 2006/112).

5 — Ao abrigo do disposto na atual Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO L 44, p. 23), que revogou e substituiu a Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

6 — Embora a definição da Comissão do termo «viajante» seja, na realidade, um pouco mais vaga do que esta — v. n.º 28 *infra*.

7 — Na audiência, a Comissão explicou que o texto da Sexta Diretiva foi debatido e acordado no Conselho, na versão francesa, que se pretendia servisse de base para todas as outras línguas; contudo, ao contrário desta intenção, o texto final em inglês baseou-se, de facto, numa versão paralela em inglês, que não tinha servido de base a esses debates. No entanto, não se pode negar que o texto foi adotado em todas essas seis línguas, sendo cada uma das versões

igualmente autêntica.

8 — No anexo I das presentes conclusões, reproduzo o texto monolíngue dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 e, no anexo II, o do artigo 26.º da Sexta Diretiva. Em ambos os casos, ponho em itálico os termos «viajante» ou «cliente», conforme o caso, ou o seu equivalente, em cada ocorrência. No anexo III, apresento um quadro que indica o termo utilizado em cada disposição, em cada uma das diferentes versões linguísticas. Na audiência, a Comissão afirmou que o Conselho tinha decidido o texto final em cada versão linguística da Diretiva 2006/112 sem que a Comissão tivesse a possibilidade de reagir a quaisquer alterações.

9 — Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens [COM(2002) 64 final].

10 — Em qualquer caso, era essa a intenção. Na realidade, pelo menos as versões francesa, grega, italiana e sueca das novas disposições propostas parecem ter conservado todas o termo «viajante» em, pelo menos, uma passagem.

11 — No ponto 4.1.2.1.

12 — Chipre, a Hungria, a Letónia e o Reino Unido. Os Países Baixos alteraram a sua legislação num momento posterior (a partir de 1 de abril de 2012) e foi posto termo a uma ação paralela que tinha sido intentada contra este Estado-Membro (processo C-473/11).

13 — V. comunicados de imprensa da Comissão IP/08/333 e IP/11/76.

14 — Além disso, o objetivo de simplificar o processo para as agências de viagens tem sido reiteradamente sublinhado pelo Tribunal de Justiça [v., por exemplo, acórdão de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, Colet., p. I-12889, n.os 17 e 18 e jurisprudência referida)]. O objetivo de garantir a correta repartição do produto do imposto foi sublinhado pelo advogado-geral A. Tizzano, nas suas conclusões no processo First Choice Holidays (C-149/01, Colet., p. I-6289, n.º 25, nota 13).

15 — V., no entanto, n.º 28 *infra*.

16 — Para um exemplo recente, v. acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha (C-360/11, Colet., p. I-0000, n.º 18 e jurisprudência referida).

17 — V. artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.

18 — Acórdão de 6 de outubro de 2005, Comissão/Espanha (C-204/03, Colet., p. I-8389, n.º 28 e jurisprudência referida).

19 — Não penso que seja útil aqui atribuir individualmente as alegações — das quais, em qualquer caso, se apresenta apenas uma síntese — a cada um dos Estados-Membros.

20 — V., por exemplo, acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, Colet., p. I-831, n.º 44 e jurisprudência referida). V., também, acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, Colet., p. I-1605, n.º 36).

21 — Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colet., p. I-6229, n.os 18 a 27). V., também, acórdão de 13 de outubro de 2005, Ist (C-200/04, Colet., p. I-8691, n.º 22 e segs.).

- 22 — Acórdão First Choice Holidays, já referido na nota 14 (n.º 28).
- 23 — Para um exemplo muito recente, a respeito de isenções, v. acórdão de 21 de março de 2013, PFC Clinic AB (C-91/12, Colet., p. I-0000, n.º 23).
- 24 — Já referido na nota 18; v., em especial, n.º 25.
- 25 — V. jurisprudência referida na nota 20.
- 26 — *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).
- 27 — É claro que há casos em que a própria viagem ou o próprio trajeto, ou parte deles, são o objetivo (por exemplo, determinados cruzeiros, ou trajetos de comboio lendários, como o Expresso do Oriente), e outros em que o único serviço adquirido à agência de viagens é o próprio transporte (nomeadamente, talvez, no caso das viagens de negócios). No entanto, uma parte considerável do negócio das agências de viagens envolve viagens organizadas, cuja componente central são os serviços disponíveis no destino, sendo o transporte de ida e volta para esse destino um mero acessório inevitável.
- 28 — Acórdão de 12 de novembro de 1992 (C-163/91, Colet., p. I-5723).
- 29 — No acórdão Minerva Kulturreisen, já referido na nota 14, o Tribunal de Justiça declarou que o regime da margem de lucro não era aplicável à venda isolada de bilhetes de ópera por uma agência de viagens «sem fornecimento de uma prestação de viagem», mas esclareceu que o alojamento estava incluído nas prestações de viagem (v. n.os 21 a 28 do acórdão).
- 30 — V., respetivamente, acórdãos Madgett and Baldwin e iSt, já referidos na nota 21.
- 31 — Acórdão de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Colet., p. I-7821, n.º n.os 26 e segs.). Faço notar que, nesse caso, a Comissão tinha considerado que a referida disposição devia ser interpretada «não de maneira literal, mas, a fim de garantir uma aplicação efetiva da isenção que prevê, em função da prestação de serviços em causa, e que era necessário, por conseguinte, tomar em consideração não apenas o destinatário formal ou legal desta prestação mas também o seu destinatário concreto ou beneficiário efetivo» (v. n.º 25 do acórdão).
- 32 — V. jurisprudência referida na nota 14.
- 33 — Só não seria esse o caso se A estiver inscrito no registo do IVA em cada um desses Estados-Membros e neles fornecer prestações sobre as quais o IVA a jusante ultrapassasse o valor total de IVA pago a montante. No entanto, mesmo nesse caso, haveria um fluxo de receita de IVA proveniente dos Estados-Membros onde os serviços tinham sido efetivamente prestados e consumidos para o Estado-Membro de estabelecimento de A, o qual cobraria o imposto a jusante sobre a venda a B.
- 34 — V. n.º 32, *supra*.
- 35 — A respeito da outra aceção da neutralidade fiscal no contexto do IVA, v. nota 40.
- 36 — V. acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Colet., p. I-0000, n.º 45).
- 37 — Na proposta de alteração do artigo 26.º da Sexta Diretiva apresentada pela Comissão esta dificuldade é resolvida, essencialmente, substituindo o termo «viajante» pelo termo «cliente» ao

longo de todo o artigo 26.º, n.º 3 (que, na versão não alterada, corresponde ao último período do artigo 26.º, n.º 2; existem também outras modificações, mas não têm especial incidência sobre a questão em apreço). Parece-me que isto demonstra a natureza altamente artificial do argumento.

38 — V. n.º 31, *supra*.

39 — Já referido na nota 18. A Comissão refere também o acórdão de 8 de maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colet., p. I-4101, n.º 54).

40 — Documento já referido na nota 9, ponto 2, penúltimo parágrafo. Neste caso, o princípio da neutralidade aqui visado é que o IVA deve ter um efeito neutro sobre os sujeitos passivos, que não devem suportar eles mesmos o encargo do imposto.

41 — A alínea c) do primeiro parágrafo do artigo 79.º diz respeito à utilização de contas transitórias para reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta de um adquirente ou destinatário.

42 — O artigo 11.º, A), n.º 3, alínea c), era o antecessor da alínea c) do primeiro parágrafo do artigo 79.º

43 — Língua original: inglês.

44 — 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 2006/112»). Os artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112 substituíram o 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

45 — As agências de viagens grossistas elaboram viagens organizadas mas não as vendem diretamente ao público. Vendem a agências de viagens retalhistas, que seguidamente (em nome próprio) revendem as viagens organizadas ao público, ou ao público, através dessas agências retalhistas que atuam (em nome da agência grossista) na qualidade de intermediário.

46 — Os artigos 74.º a 77.º dizem respeito, essencialmente, ao valor tributável, no caso dos «autoconsumos», nos quais um sujeito passivo utiliza bens entregues ou serviços prestados pela sua empresa sujeito passivo para além de prestações normais tributáveis a jusante.

47 — Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO L 44, p. 23).

48 — A taxa normal do IVA prevista no artigo 90.º é atualmente de 21%. Por conseguinte, a operação consiste em multiplicar por 100 e dividir por 121.

49 — Observo que, de acordo com o documento «VAT rates applied in the Member States of the European Union» publicado pela Comissão, relativo à situação em 14 de janeiro de 2013, a Espanha aplicava, por exemplo, a taxa normal de 21% aos serviços de alojamento hoteleiro e de entradas em parques de diversões (a taxa relativa ao alojamento hoteleiro é a indicada na versão inglesa do documento, ao passo que as versões francesa e alemã indicam uma taxa de 10%; infelizmente, a Comissão não forneceu outras versões linguísticas), e uma taxa reduzida de 10% ao transporte de passageiros e aos serviços de restauração. 6% do preço com IVA correspondia

a uma taxa de IVA de, aproximadamente, 6.38%

50 — A Comissão assinalou que, *a contrario*, os artigos 325.º, 332.º e 339.º proíbem efetivamente que o montante de IVA seja mencionado em faturas emitidas nos termos de outros regimes especiais comparáveis.

51 — Por conseguinte, o desejo dos operadores económicos de manterem a confidencialidade quanto às suas margens de lucro é referido por ambas as partes deste processo. Suscita uma questão interessante, mas que, em meu entender, não é relevante para o resultado da ação.

52 — V. acórdão de 19 de junho de 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Colet., p. I-6289, n.os 26 e segs.), relativo ao artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, antecessor do artigo 73.º da Diretiva 2006/112.

53 — V. texto proposto do artigo 26.º, n.º 4, na Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens [COM(2002) 64 final].