

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ANTONIO LA PERGOLA

apresentadas em 17 de Julho de 1997 *

I — Questão prejudicial e seu contexto normativo

1. Com a presente questão prejudicial, solicita-se ao Tribunal de Justiça que forneça ao Bundesfinanzhof elementos de interpretação necessários para este se pronunciar sobre a distribuição correcta, entre os diferentes Estados-Membros em que é efectuada uma determinada prestação de transporte rodoviário de passageiros com preço «tudo incluído», do montante global pago pelo consumidor final, para efeitos de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Mais precisamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, no âmbito de um transporte internacional de pessoas, o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido de que:

a) para a determinação da matéria colectável correspondente à parte do transporte efectuada no interior do país, a contraprestação global deve ser sempre dividida

na proporção das diversas distâncias percorridas, sem tomar em consideração os períodos de paragem entre as diferentes partes do transporte, por exemplo em caso de viagens de estudo, ou

b) a disposição em questão apenas contém uma disciplina sobre o lugar da prestação de transporte, segundo a qual o mesmo deve ser determinado unicamente com base no critério das distâncias percorridas, com a consequência de que os Estados-Membros têm liberdade para estabelecer o critério de divisão da contraprestação global entre parte tributável e parte não tributável do transporte.

2. Nos termos do § 1, n.ºs 1 e 2, da *Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes*, de 26 de Novembro de 1979 (lei que contém uma nova versão do código do IVA alemão, a seguir «UStG 1980»), estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as entregas de bens e outras prestações fornecidas a título oneroso por uma empresa no âmbito da sua actividade no chamado território de cobrança. Este último é definido como o território em que se aplica a lei, com excepção das zonas francas e das zonas subtraídas à legislação aduaneira nacional.

* Língua original: italiano.

O § 3a, n.º 2, ponto 2, da UStG 1980 define como lugar da prestação de transporte (em derrogação da regra geral relativa ao lugar das prestações de serviço, estabelecida pelo n.º 1 da disposição anteriormente citada) como o lugar em que é efectuado o transporte. Por outro lado, quando uma determinada prestação de transporte não se limita ao território de cobrança, só a parte da prestação efectuada no interior desse território é considerada para efeitos de aplicação da referida lei.

Com efeito, o artigo 2.º da directiva consagra o chamado princípio da territorialidade, segundo o qual «estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado... as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». Em princípio, por conseguinte, não estão sujeitas a IVA as operações efectuadas fora do território nacional, mesmo pelos sujeitos passivos nele estabelecidos, enquanto as operações internas são sujeitas a imposto qualquer que seja a nacionalidade da empresa que as efectua.

O enquadramento normativo subjacente à questão prejudicial em análise é completado pelo § 10, n.º 1, da UStG 1980, segundo o qual a matéria colectável é constituída pelo montante total pago pelo beneficiário da prestação, deduzido o IVA.

3. As disposições já referidas da UStG 1980 constituem essencialmente a transposição para a ordem jurídica alemã dos artigos 2.º, 3.º, n.º 1¹, 9.º, n.º 2, alínea b), e 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA, ou seja, da Sexta Directiva 77/388/CEE, já referida, (a seguir «directiva») ² 3.

O artigo 3.º, n.º 1, (agora n.º 2) ⁴ da directiva dispõe que «Para efeitos do disposto na presente directiva, o “território do país” corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo 227.º»

1 — Que passou a ser o n.º 2 nos termos do artigo 1.º da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

2 — Directiva do Conselho de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

3 — Parece também pertinente — mas no sentido diferente de excluir a respectiva aplicação aos factos do processo principal — remeter para o artigo 26.º da directiva (transposto para a Alemanha pelo § 25 da UStG 1980), que institui um regime particular para as agências de viagens e os organizadores de circuitos turísticos que utilizam, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços de outros sujeitos passivos (diferentemente do que acontece com a sociedade Binder, que efectua directamente, com os seus próprios veículos, as prestações de transporte incluídas nas suas viagens turísticas «tudo incluído»). V. mais adiante, nota 22.

Como nas disposições fiscais dos Estados-Membros, a «importação de serviços» (diferentemente da importação de mercadorias) não constitui uma operação tributável, a fim de eliminar eventuais anomalias nas hipóteses de fornecimento de serviços num contexto internacional, a directiva contém um sistema elaborado de distribuição respeitante ao

4 — V. *supra* nota 1.

lugar da prestação⁵. O artigo 9.º da directiva, que se integra no título VI da mesma, intitulado «Lugar das operações tributáveis», dispõe, no seu n.º 1 — por razões de simplicidade, a fim de evitar as eventuais dificuldades de interpretação ligadas a conceitos como o lugar de utilização ou de fruição do serviço —⁶ que se entende por lugar da prestação de serviços, em derrogação do princípio estrito de territorialidade, «o lugar onde o prestador dos mesmo tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual».

onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas»⁸.

Finalmente, o artigo 11.º da directiva introduziu a noção comunitária uniforme de «matéria colectável». Na ausência desta noção, a harmonização completa futura da taxa do IVA⁹ e a sua aplicação para determinar os «recursos próprios»¹⁰ conduziriam a resultados não comparáveis (e, nessa medida,

Todavia, o n.º 2 do artigo 9.º, já referido, introduz na regra geral do n.º 1 «um certo número de excepções... no caso de prestações específicas para as quais seria inadequada a localização fictícia da prestação na sede do prestador, estabelecendo para elas outros critérios de conexão territorial»⁷. Em particular, nos termos do n.º 2, alínea b), dessa disposição, «por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar

8 — Sublinhado por nós. Observamos, a título incidental, que o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva é considerado «perfeitamente aplicável [para além do transporte de pessoas] ao transporte de mercadorias, enquanto transacção independente, mas não ao transporte de mercadorias que é parte integrante do seu fornecimento»: v. conclusões do advogado-geral Sir Gordon Slynn no processo já referido na nota 7, p. 232, e mais precisamente p. 235. Lembremos, por outro lado, que, em regime definitivo, os transportes de pessoas poderão ser tributados no país de partida relativamente a todo o trajecto efectuado no interior da Comunidade: v. artigo 28.º, n.º 5 da directiva, e proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos transportes de pessoas (JO C 307, p. 11), apresentada pela Comissão em 5 de Novembro de 1992.

9 — Com efeito, só a adopção duma taxa uniforme (mesmo composta de uma taxa normal e de uma taxa reduzida únicas) permitirá realizar um sistema no qual «a tributação das trocas entre Estados-Membros assenta no princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados, sem que isso prejudique, no tráfego comunitário entre sujeitos passivos, o princípio da atribuição da receita fiscal, correspondente à aplicação do imposto na fase do consumo final, ao Estado-Membro onde ocorre esse consumo final»: Directiva 91/680, já referida na nota 1, sétimo considerando. V. Meurant, J.: «Taxe sur la valeur ajoutée», em C. Gavalda-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Paris, 1992 — (edição em folhas soltas, Março de 1996), tomo III, parágrafos 132 a 134. As taxas normais e reduzidas do IVA aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1998 são indicadas pelo artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da directiva, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.º da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, que altera o nível da taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado da Directiva 77/388 (JO L 338, p. 89).

10 — Segundo as disposições da Decisão 70/243/CECA, CEE, Euratom do Conselho, de 21 de Abril de 1970, relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-Membros pelos recursos próprios das Comunidades (JO L 94, p. 19), os recursos próprios através dos quais é integralmente financiado o orçamento da Comunidade incluem uma percentagem do IVA cobrado nos Estados-Membros. V. também a Decisão 94/728/CE, Euratom do Conselho, de 31 de Outubro de 1994, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 293, p. 9).

5 — V. Terra, B. J. M.; Kajus J.: *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, vol. 1, Amsterdão, 1993, parte 2, capítulo VI, p. 23.

6 — V. Amand, C.; Van Besien, J.: «Value Added Tax», a propósito do artigo 9.º do Tratado, em *European Union Law Reporter* (CCH Ed. Ltd), vol. 2, Bicester, 1962 — (edição em folhas soltas, Março de 1996), pp. 2351 a 2362. Com efeito, a sujeição das prestações de serviços ao IVA quando são efectivamente oferecidas à clientela, que constitui a finalidade do artigo 9.º, n.º 2, parece ser o critério que melhor responde à lógica do imposto que incide sobre as despesas de consumo dos consumidores individuais (v. Boutard-Labarde, M.-C.: «La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive», em B. Neel e B. Plagnet (ed.): *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, p. 97, e mais precisamente p. 98).

7 — V. acórdão de 23 de Janeiro de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Colect., p. 231, n.º 16).

injustos) entre os diferentes Estados-Membros. Em particular, no que interessa para as presentes conclusões, o artigo 11.º, já referido, prevê, na parte A, n.º 1, alínea a), que no interior do país a matéria colectável é constituída, para as prestações de serviços «normais»¹¹, «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber... do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

II — Objecto do litígio no processo principal

4. A presente questão prejudicial foi suscitada no âmbito de um litígio pendente no Bundesfinanzhof e que opõe o Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (a seguir «Finanzamt») à sociedade Reisebüro Binder GmbH (a seguir «Binder»), por esta última ter interposto recurso da decisão pela qual o Finanzamt havia liquidado o IVA que lhe era imputado relativamente ao ano de 1983.

5. Como resulta do despacho de reenvio, a Binder organiza viagens em autocarro com preço «tudo incluído». Noutros termos, a Binder oferece um serviço completo de

transporte, alojamento, refeições e acompanhamento turístico, pelo qual os interessados pagam um montante global único, largamente superior ao preço de mercado dos serviços de transporte «simples» para trajectos comparáveis.

6. Relativamente às viagens *internacionais* efectuadas no decurso do ano de 1983, após ter calculado a parte do total dos montantes recebidos correspondentes apenas à prestação do serviço de *transporte* (após dedução do total das partes correspondentes aos outros serviços fornecidos)¹², a Binder tinha procedido à repartição posterior do montante do preço relativo aos serviços de transporte, assim apurado, entre parte tributável (relativamente aos serviços fornecidos no território do país) e parte não tributável (para os serviços fornecidos no estrangeiro). Segundo o critério de cálculo adoptado pela Binder, a repartição do montante em questão entre os diversos Estados em cujo território tinha fornecido os seus serviços de transporte turístico devia fazer-se não apenas com base nas distâncias percorridas em cada um deles mas também em razão da duração da permanência em cada um destes Estados.

7. Com efeito, a Binder considera que, no decurso das viagens ao estrangeiro organizadas no âmbito de programas de estudo ou de

11 — Ou seja, para as prestações de serviços que não sejam as referidas na alínea c) (utilização de bens afectos à empresa para uso privado ou prestações de serviços a título gratuito) e alínea d) (execução dum serviço pelo sujeito passivo, sempre que a execução desse serviço, se efectuada por outro sujeito passivo, não confira direito a dedução total do IVA) do artigo 11.º, parte A, n.º 1, da directiva.

12 — E isto na medida em que, segundo a jurisprudência estabelecida do Bundesfinanzhof, do ponto de vista fiscal, o organizador das viagens organizadas não fornece uma única prestação, mas um *conjunto de prestações autónomas* (entre as quais, precisamente, a prestação de transporte, única pertinente para efeitos das presentes conclusões). É ainda o despacho de reenvio que precisa que o cálculo da parte do preço total correspondente ao conjunto das prestações de transporte efectuadas pela Binder, não é objecto de controvérsia entre as partes do processo principal.

turismo, são habitualmente percorridas distâncias relativamente longas em pouco tempo (especialmente nas auto-estradas) no interior do país de partida, que é também aquele em que o operador está estabelecido, enquanto a parte da viagem efectuada no estrangeiro se caracteriza pela maior incidência quantitativa das paragens em relação às deslocações no veículo.

Em especial, segundo a Binder, o preço total pago pelos participantes é fixado tendo também em conta a utilidade posterior que obtêm da colocação à disposição ininterrupta, por toda a duração da viagem, do mesmo meio de transporte.

Por conseguinte, a Binder concluía que a repartição do montante total pago pelo consumidor final entre os diferentes Estados-Membros interessados deveria fazer-se em função dos princípios de gestão empresarial e com base nas circunstâncias de facto. Dito doutra forma, segundo a Binder, era necessário incluir no cálculo não apenas os *elementos do custo* que dependem dos trajectos percorridos (por exemplo, os relativos aos combustíveis e ao desgaste geral do veículo), mas também os relacionados com as unidades de tempo esgotadas (por exemplo, em relação ao seguro e em relação ao salário do motorista).

8. Todavia, este critério foi recusado pela administração fiscal alemã, que preferiu um critério de repartição baseado *exclusivamente* na divisão proporcional às distâncias geográficas percorridas no território dos Estados interessados, com base no § 3a, n.º 2, ponto 2, da UStG 1980.

Em consequência, o Finanzamt decidiu — o que foi posteriormente confirmado em sede

jurisdicional pelo Finanzgericht — proceder à rectificação do imposto controvertido imputado à Binder, que foi calculado em montante mais levado do que o calculado anteriormente pela sociedade.

Segundo o Finanzamt, a Binder não podia determinar com exactidão, com base no critério de distribuição que propunha, o montante de todos os elementos do custo gerados pelas suas viagens «tudo incluído». Em relação ao método proposto pela Binder, considerado arbitrário e impossível de controlar, o Finanzamt invocava a maior fiabilidade do critério da repartição quilométrica, único que permitia evitar fenómenos de dupla tributação e de não tributação dos serviços fornecidos no estrangeiro.

9. De forma semelhante, a decisão de primeira instância do Finanzgericht, impugnada pela Binder no recurso interposto para o órgão jurisdicional de reenvio, recordava que a repartição com base nas distâncias geográficas assegura, contrariamente ao método de distribuição preconizado pela demandante no processo principal, o respeito do princípio da neutralidade em matéria de concorrência e, na maior parte dos casos, a equidade da tributação.

10. As observações apresentadas pela Binder no Tribunal de Justiça não permitem saber se a demandante no processo principal lamenta que, em virtude do método de repartição *exclusivamente* baseado nas distâncias percorridas: a) foi sujeita a uma dupla tributação, ou b) não pôde invocar a isenção de IVA aplicável aos transportes internacionais de passageiros por autocarro, eventualmente em vigor num ou em vários Estados-Membros

em cujo território os seus autocarros transitaram no decurso das viagens de estudo ou de turismo que organizou.

imposição na Alemanha apenas as prestações efectuadas no território de cobrança alemão.

11. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, existem motivos suficientes para duvidar que o § 3b, n.º 2, ponto 2, da UStG 1980 — como, aliás, do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva, à luz da qual a disposição homóloga do direito nacional deve ser interpretada — regule efectivamente a distribuição da contrapartida total entre parte tributável e parte não tributável.

Por conseguinte, segundo esta interpretação, os Estados-Membros são livres de fixar os critérios de repartição do preço global entre parte tributável e parte não tributável do transporte e, eventualmente, incluir entre estes critérios o da respectiva duração do percurso.

12. O Bundesfinanzhof considera, com efeito, que as disposições já referidas se prestam a uma dupla interpretação.

III — Solução da questão prejudicial, após a sua reformulação

Por um lado, é possível interpretá-las (como fez o Finanzamt) no sentido de que contêm um critério de repartição de carácter puramente quilométrico, excluindo qualquer tomada em conta dos períodos de paragem e de espera no estrangeiro.

14. Fazemos questão de sublinhar antes de mais que, tendo em conta a epígrafe e a finalidade do artigo 9.º da directiva, parece difícil partilhar a posição — adoptada no presente litígio pelo Governo alemão — segundo a qual esta disposição contém, no seu n.º 2, alínea b), um critério de repartição da matéria colectável entre os Estados-Membros interessados, no que respeita às prestações de transportes internacionais a que se referem os autos.

13. Por outro lado, pode também sustentar-se que o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva e o § 3a, n.º 2, ponto 2, da UStG 1980 se limitam a fixar — em conformidade com o seu título e conteúdo — uma regra relativa à determinação do lugar das prestações de transporte, da qual não resulta qualquer outro efeito senão o de submeter a

Como o Tribunal de Justiça teve oportunidade de afirmar pelo passado, o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), limita-se a prever um critério de conexão para estabelecer a *competência territorial* para efeitos de tributação, delimitando — com base no princípio da territorialidade —¹³ as competências respectivas dos

13 — V. *supra*, n.º 3.

diferentes Estados-Membros em cujo território a prestação se desenvolve ¹⁴.

15. 'Todavia, face a esta conclusão provisória, não podemos esconder a nossa perplexidade quanto ao significado exacto da expressão «tendo em conta as distâncias percorridas», com que termina a referida disposição.

16. Nenhum esclarecimento resulta a este propósito do preâmbulo da directiva (e, em especial, dos seus quarto e sétimo considerando, especificamente invocados pela Binder ¹⁵) nem do relatório anexo à proposta de directiva da Comissão de 1973 ¹⁶.

14 — V. acórdão *Trans Tirreno Express*, já referido na nota 7, n.º 17.

15 — No que aqui nos interessa, o quarto considerando da directiva prevê que «é conveniente... garantir a neutralidade do sistema comum de impostos sobre o volume de negócios quanto à origem dos bens e das prestações de serviços, de modo a instituir a prazo um mercado comum que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um verdadeiro mercado interno». Quanto ao sétimo considerando, está assim redigido: «a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere... às prestações de serviços;... muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens» (sublinhado nosso). A pertinência do considerando em questão para resolver a presente questão parece-nos muito duvidosa, quanto mais não seja porque um serviço de transporte do tipo do que é oferecido pela Binder, normalmente a consumidores finais, não constitui uma prestação entre sujeitos passivos do imposto e não se repercute, enquanto elemento de custo, no preço de mercadorias oferecidas no mesmo estádio de comercialização ou no estádio posterior.

16 — Para explicar a adopção dum critério de conexão diferente do critério geral em relação às prestações de transporte, a Comissão afirmava de forma tautológica que «para ter em conta a natureza específica destas prestações, pareceu preferível considerar que o seu lugar respectivo se encontra onde é efectuado o transporte em função das distâncias percorridas. Na execução deste princípio, todos os transportes efectuados no território de um Estado-Membro estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado.» *Boletim das Comunidades Europeias*, supl. n.º 11/73, p. 12.

17. As nossas dúvidas também não são dissipadas pela tese — exposta na audiência pela Comissão — segundo a qual a expressão em questão aludia a um «lugar em movimento», de forma que «para determinar o lugar da prestação é necessário basear-se na distância percorrida».

18. Estou, no entanto, inclinado a concordar com a Comissão em que a expressão «tendo em conta as distâncias percorridas» tem essencialmente um carácter supérfluo, porque se refere simplesmente à natureza dinâmica, no sentido espacial, das prestações de transporte face à natureza estática das outras prestações referidas pelo artigo 9.º, n.º 2 ¹⁷.

Isso não exclui, de resto, as reservas que suscita uma redacção tão imprecisa da disposição. O Tribunal já sublinhou por diversas ocasiões que a exigência de certeza e de previsibilidade do direito comunitário se impõe com um rigor particular no caso de normas, como as que regem o IVA, que implicam consequências financeiras, de forma que os interessados devem poder conhecer com precisão o alcance das obrigações que lhes incumbem ¹⁸.

17 — A afirmação da Comissão que acabamos de citar parece, aliás, ser o eco da do advogado-geral Sir Gordon Slynn nas suas conclusões no processo 283/84 (referidas na nota 7, p. 232, e mais precisamente na p. 235): «Actualmente, se o transporte de uma pessoa se efectua entre dois ou mais Estados-Membros, o imposto é devido em cada um desses Estados pela parte do transporte que nele se efectua, considerando-se cada uma dessas partes como o local da prestação.»

18 — V., *ex multis*, o acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 23).

19. À luz do que precede, e ainda que isso nos obrigue a ir além da formulação literal da questão colocada pelo Bundesfinanzhof¹⁹, consideramos que, a fim de fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio os elementos de interpretação que o mesmo pede, é conveniente proceder à análise das modalidades de determinação da matéria colectável.

20. Estas modalidades são fixadas, como já indicámos anteriormente (v. n.ºs 2 e 3), pelo § 10, n.º 1, da UStG 1980 e, no âmbito da directiva, pelo artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a).

Nos termos desta última disposição, para as prestações de transporte efectuadas no interior do país — incluindo, naturalmente, as que são imediatamente precedidas ou seguidas da passagem das fronteiras nacionais e do fornecimento do serviço no estrangeiro — a matéria colectável é constituída pela totalidade do montante recebido pelo prestador a título de contrapartida da operação em questão, incluindo qualquer imposto (com exclusão do IVA), despesa acessória,

prestação em espécie ou subvenção directamente ligada ao preço destas operações.

21. Examinemos os factos que estão na origem do processo principal. O facto de a administração fiscal alemã ser chamada a determinar a matéria colectável apenas da parte por assim dizer interna dos transportes internacionais efectuados pela Binder não é objecto de qualquer controvérsia entre as partes.

22. Pelo contrário, parece muito menos simples definir correctamente a *contrapartida paga pela parte interna da operação em questão*, que constitui a matéria colectável para efeitos fiscais.

Coloca-se, portanto, o problema de identificar o critério mais racional e mais respeitador das finalidades da directiva para proceder à decomposição ideal do preço total «tudo incluído» recebido pelo prestador pelos serviços de transporte do tipo dos que estão em causa. É esse exactamente o objecto do litígio no processo principal.

23. Segundo o Governo alemão, o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva não contém qualquer indicação *expressa* a esse respeito — afirmação que estamos inclinados a partilhar — e em particular não permite

19 — É, aliás, admitido pela jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que releva da sua competência *ex* artigo 177.º do Tratado, em presença de questões formuladas de forma imprecisa, extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional e dos autos do processo principal os elementos de direito comunitário que necessitam de interpretação, tendo em conta o objecto do litígio, tomando também em consideração as disposições a que as questões prejudiciais não fazem referência, mas que parecem pertinentes para efeitos da solução do processo principal. V. *ex multis*, os acórdãos de 18 de Fevereiro de 1964, Rotterdam e Puffershoek (73/63 e 74/63, Colect. 1962-1964 p. 369); de 28 de Junho de 1978, Simmenthal (70/77, Recueil, p. 1453, Colect., p. 499); de 20 de Março de 1986, Tissier (35/85, Colect., p. 1207); de 7 de Março de 1990, Fauque e o. (C-153/88, C-154/88, C-155/88, C-156/88 e C-157/88, Colect., p. I-649); de 12 de Dezembro de 1990, SARPP (C-241/89, Colect., p. I-4695); de 16 de Julho de 1992, Belovo (C-187/91, Colect., p. I-4937); de 16 de Dezembro de 1992, Clays (C-114/91, Colect., p. I-6559), e de 26 de Setembro de 1996, Arcaro (C-168/95, Colect., p. I-4705).

estabelecer qualquer relação entre o preço recebido e a estrutura dos custos do sujeito passivo fornecedor do serviço.

Por conseguinte, a decomposição da contrapartida «tudo incluído» só poderia ser feita com base no critério da divisão *pro rata* da distância percorrida no território nacional, como deveria deduzir-se do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), desta directiva.

24. Segundo a Binder, pelo contrário, o critério mais simples e mais facilmente verificável é o que se baseia na duração das permanências do meio de transporte em cada um dos diferentes territórios de cobrança.

25. Finalmente, a Comissão considera que o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva não se opõe a que a parte do preço total correspondente à parte interna do serviço controvertido seja calculada proporcionalmente ao custo global do transporte.

Segundo a Comissão, a noção de custo global compreende — *além dos custos que são função das distâncias percorridas* — outros elementos do custo, relativos ao meio de

transporte e ao trabalho fornecido pelo motorista, cujo montante depende do tempo gasto ²⁰.

26. Já expusemos as razões pelas quais consideramos que — ainda que a referência ao *pro rata* das distâncias percorridas constitua certamente a regra mais simples a aplicar, quer pela administração, quer pelos operadores económicos — o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva não pode ser interpretado no sentido sugerido pelo Governo alemão.

Insistimos neste ponto observando que se deve ter em conta a metodologia do sistema harmonizado do IVA, tal como é previsto pela directiva. A aplicação do artigo 11.º, parte A, n.º 1, já várias vezes referido, implica, na hipótese de uma prestação de serviços, a verificação pela administração fiscal do Estado-Membro interessado: i) da existência duma actividade económica; ii) exercida por um sujeito passivo;

20 — Observamos, a título incidental, que, contrariamente ao que pretende o Governo alemão, esta posição da Comissão não difere fundamentalmente da que a mesma exprimiu na sua proposta de directiva já referida na nota 8.

Ex artigo 1.º dessa proposta, por um lado, o lugar das prestações de transporte de pessoas é o lugar de partida, ou seja, o lugar donde parte a viagem indicada no título de transporte ou, no caso de uma viagem que comporte várias prestações de transporte sucessivas, o lugar onde começa cada uma destas prestações, desde que estas não sejam separadas por simples paragens em trânsito de carácter técnico ou limitado.

Por outro lado, no caso de o mesmo prestador efectuar várias prestações de transporte sucessivas por um preço global, «a matéria colectável é determinada com base numa distribuição fixa do preço em função de elementos tais como as distâncias relativas a cada uma das prestações». Dito de outra forma, mesmo segundo a proposta em questão, o critério das distâncias percorridas era apenas um critério entre outros, e não único, utilizável pelos Estados-Membros interessados para determinarem a matéria colectável relativa à parte interna de um serviço de transporte internacional de pessoas.

iii) a título oneroso; iv) no interior do território do Estado em questão. O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva respeita apenas a esta última apreciação.

27. Pelo contrário, no que respeita à regra da decomposição em partes correspondentes do preço «tudo incluído» consoante o mesmo se refira, respectivamente, à parte interna e à parte do transporte efectuada fora do território nacional, a mesma deve obedecer aos princípios fundamentais enunciados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça quanto à noção de «contrapartida».

Em particular, no que aqui nos interessa — e partindo do princípio de que, nos termos da directiva, uma entrega de bens ou uma prestação de serviços só está submetida a IVA se for efectuada a título oneroso e que, neste caso, a matéria colectável é constituída por tudo o que é recebido a título de contrapartida — o Tribunal de Justiça já afirmou que, para que uma determinada operação seja «tributável», é necessário que exista *uma relação directa entre o serviço prestado (ou o bem fornecido) e a percepção do preço* ²¹.

21 — Com base neste princípio, o Tribunal de Justiça, no caso de uma cooperativa que explorava um depósito de mercadorias que, durante dois exercícios, não tinha recebido o preço do depósito devido pelos seus membros como contrapartida da prestação fornecida, declarou que não constitui «contrapartida» (tal como é definida no contexto da Segunda Directiva em matéria de IVA) a perda de valor das partes possuídas pelos membros da cooperativa em virtude da não cobrança dos direitos em questão: v. acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445, n.º 12). V. também os acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.º 11 e 12); de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.º 10 a 12), e de 2 de Junho de 1994, Empire Stores (C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 12 a 16).

28. Ora, é precisamente em razão desta necessária relação directa entre o serviço prestado e a contrapartida recebida pelo fornecedor que julgamos fundamentado o argumento exposto pela Binder e pela Comissão: a distribuição do preço total pago pelos passageiros entre parte tributável e parte não tributável do transporte não pode prescindir da consideração dos *custos da prestação do serviço*.

29. Dito isto, convém acrescentar imediatamente algumas precisões. Não se devem ter em conta de forma nenhuma custos do fornecedor do serviço (eventualmente a fim de os deduzir no todo ou em parte) na determinação do valor absoluto da contrapartida ²². Esta, como sabemos, é um valor bruto que deve coincidir com o que efectivamente desembolsa o consumidor final, independentemente dos custos de produção e de comercialização do bem ou do serviço em questão ²³.

22 — Para efeitos da directiva, a *margin* do sujeito passivo, definida como a diferença entre o custo efectivo que ele suporta pela entrega de bens ou prestação de serviços por parte de outros sujeitos passivos e o montante total pago pelo consumidor final (sem IVA), constitui a matéria colectável para as operações efectuadas pelas agências de viagens e os organizadores de circuitos turísticos, no contexto do regime particular instituído pelo artigo 26.º Como já observámos (v. *supra* nota 3), todavia, este regime não é aplicável à prestação de serviços do tipo dos que são oferecidos pela Binder.

23 — Por exemplo, o Tribunal de Justiça já declarou que, no caso de entrega de bens com pagamento do preço por meio de um cartão de crédito, a matéria colectável do IVA devido ao fisco pelo vendedor vinculado a uma convenção inclui a soma deduzida a título de comissão pelo organismo que emitiu o cartão no momento do pagamento do preço ao vendedor: v. acórdão de 25 de Maio de 1993, Bally (C-18/92, Colect., p. I-2871). V. também Van Hilten, M. E.: *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, p. 241.

Considerando que se pode fazer referência aos custos de produção (incluindo os relacionados com as distâncias percorridas) na repartição da matéria colectável entre os diferentes países interessados, também não entendemos pôr de novo em causa o princípio estabelecido segundo o qual a contrapartida consiste no valor «subjectivo» do que foi efectivamente recebido, de preferência ao valor «normal» calculado segundo critérios objectivos ²⁴.

30. A solução que queremos aqui propor ao Tribunal de Justiça é outra: uma vez determinado o valor absoluto e subjectivo da contrapartida, as despesas feitas para diversos fins pelo sujeito passivo fornecedor do serviço podem e devem ser tomadas em conta para o fim diverso que consiste na determinação da percentagem do preço «tudo incluído» a imputar à parte interna do transporte, ficando assente que a parte restante do serviço será eventualmente tributável em sede de IVA nas outras jurisdições fiscais interessadas.

31. Ora, do ponto de vista económico, o preço representa a medida «subjectiva» da utilidade que o consumidor final retira da contraprestação. É, por conseguinte, difícil negar que esta utilidade é normalmente susceptível de variar em função do custo dos

factores de produção utilizados pelo fornecedor do serviço ²⁵.

Para voltarmos ao exemplo que aqui nos ocupa, o estudante e o turista em viagem ao estrangeiro tiram incontestavelmente um proveito de tipo diferente, respectivamente, do transporte ininterrupto por auto-estrada do lugar de partida até à fronteira (parte tributável da operação) e do facto de *disporem de forma ininterrupta do mesmo autocarro e motorista para toda a duração restante da viagem* (parte não tributável) incluindo não apenas os trajectos, mas também as paragens ²⁶ — que comporta elementos de custo que dependem não apenas das distâncias geográficas percorridas mas também da duração da prestação.

25 — O Governo alemão afirmou na audiência que, como as empresas são livres de fixar os seus preços com base nas condições de mercado, seria ilícito estabelecer uma relação entre a estrutura dos custos de uma empresa e os preços que pratica, para em seguida daí deduzir, com base no artigo 11.º da directiva, um critério de repartição da contrapartida entre os Estados-Membros interessados. Sem ousarmos imiscuir-nos na delicada questão das relações entre custos de produção e preço, que deixamos aos especialistas da microeconomia, parece-nos evidente que, em toda a forma de mercado, mesmo se de forma diversa segundo a proximidade com os dois modelos económicos estruturais extremos da concorrência perfeita e do monopólio, os custos se reflectem inevitavelmente nos preços de venda (com excepção, por definição, dos preços inferiores aos custos ou «preços de predação»): v. Cooter, R.; Ulen, T.: *Law and Economics*, 1988, em particular pp. 32 a 43. A existência desta relação é reconhecida, por exemplo, também pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à aplicação do artigo 86.º do Tratado em matéria de abuso de posição dominante pela fixação de preços iníquos ou excessivos (v. acórdão de 14 de Fevereiro de 1978, *United Brands/Comissão*, 27/76, *Colect.*, p. 77) ou de preços de predação (v. acórdãos de 3 de Julho de 1991, *AKZO/Comissão*, C-62/86, *Colect.*, p. I-3359, e de 14 de Novembro de 1996, *Tetra Pack International/Comissão*, C-333/94 R, *Colect.*, p. I-5951).

26 — Neste sentido, o Governo alemão surpreende-nos um pouco, quando diz que o tempo de permanência não é um elemento significativo para as prestações de transporte, em particular, na medida em que *durante as paragens não há contraprestação*. Se isso pode ser verdade para as paragens (breves e pouco numerosas) no âmbito de um serviço de «simples» transporte de pessoas, a afirmação em questão não pode ser partilhada relativamente aos serviços a preço «tudo incluído», pelas razões indicadas no texto.

24 — V., *ex multis*, o acórdão *Coöperatieve Aardappelenbewaarploaats*, já referido na nota 21, n.º 13.

32. Pelo menos para efeitos de raciocínio e para simplificar a análise, podemos, por conseguinte, supor que a contrapartida global pedida ao consumidor final por uma empresa do tipo da sociedade Binder constitui, ainda que de forma aproximada, a soma obtida pela adição do preço (ideal) do transporte no interior do país e do preço (ideal) do transporte no estrangeiro. Estes dois preços reflectem inevitavelmente a estrutura respectiva dos custos de fornecimento do serviço.

Reconhecemos que esta observação não tem qualquer importância prática se — como parece ser o caso relativamente às prestações de transporte internacional de mercadorias e de «simples» transporte de pessoas²⁷ — a estrutura dos custos das duas ou mais fracções de um único serviço puder ser julgada idêntica ou muito próxima²⁸.

Quando, todavia, o conteúdo e as modalidades da prestação variam numa fracção para a

27 — Ou seja, que não engloba outros serviços (tais como as refeições, o alojamento e o acompanhamento turístico, fornecidos numa modalidade «tudo incluído» por um preço global) além do transporte de pessoas de um lugar para outro.

28 — Nos dois exemplos indicados neste texto, com efeito, não temos dificuldade em imaginar que se possa chegar — a partir de um preço «tudo incluído» para o conjunto da prestação — a uma determinação racional e equilibrada da matéria colectável justamente através exclusivamente da referência à proporção das distâncias percorridas. Todavia, o recurso a este critério não é de forma nenhuma imposto pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva, já que este critério constitui quando muito a aplicação — relativamente a uma hipótese particular — do critério geral da referência (através da ligação directa com a contrapartida) aos custos de produção do serviço.

Por conseguinte, a partir da verificação da identidade dos resultados no caso das prestações de transporte internacional de mercadorias e de «simples» transporte de passageiros entre o critério que nós sugerimos e o critério quilométrico, não se pode concluir por uma legitimação *exclusiva e geral* deste último critério, no âmbito da aplicação do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva, em relação a *todos* os serviços de transportes. Parece-nos que se deve excluir esta extensão, em particular no que respeita às presentes conclusões, justamente no caso de operações complexas que — como as que são objecto do processo principal — se caracterizam pela diferente dimensão temporal (duração e continuidade) das partes tributáveis e não tributáveis da prestação.

outra, tal como os custos do serviço, estas diferenças repercutem-se necessariamente no montante das diferentes componentes do preço «tudo incluído». Isso confirma, precisamente, que a parte da contrapartida única, que, em cada caso, está em relação directa com a fracção do serviço, deve ser determinada tendo em conta os custos de produção que lhe são imputáveis.

33. A referência aos custos assumidos pelo sujeito passivo para a execução da operação tributável tem, de resto, precedentes na jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva, ainda que seja no contexto diferente da determinação da matéria colectável, relativa às entregas de bens, quando a contrapartida não tem natureza pecuniária.

No processo *Empire Stores*²⁹, em particular, no que respeita ao fornecimento de um artigo a título gratuito por um vendedor de mercadorias por correspondência, a) a uma pessoa que se apresenta como um novo cliente potencial ou b) a um cliente efectivo que apresenta uma terceira pessoa como um novo cliente potencial, o Tribunal de Justiça declarou que a contrapartida da entrega em questão consiste no *serviço* fornecido, respectivamente, pelo novo cliente ou pelo cliente efectivo.

Além disso, o valor desta contraprestação — quer dizer, a matéria colectável da entrega —

29 — Já referido na nota 21.

é a que lhe for atribuída pelo seu beneficiário (*in casu*, pelo vendedor das mercadorias por correspondência), correspondente à soma de dinheiro que o mesmo estaria disposto a pagar para obter o serviço em questão. Segundo o Tribunal de Justiça, este valor só pode resultar do *custo* que um fornecedor está disposto a suportar para obter as informações relativas aos novos clientes, ou seja, «o preço de compra que o fornecedor pagou para a aquisição do artigo que fornece gratuitamente como contrapartida dos serviços em questão»³⁰.

34. Já recordámos que o Governo alemão recusa a regra da determinação da matéria colectável que nós propomos, porque, na sua opinião, a mesma poderia eventualmente prejudicar quer a neutralidade do sistema harmonizado do IVA em relação à concorrência quer a simplicidade da acção das autoridades fiscais. Examinemos brevemente estas objecções.

35. Antes de mais, e de forma realista, é conveniente, em nossa opinião, não sobrecavaliar a possibilidade de os sujeitos passivos interessados (como a Binder) serem incitados a reorganizar os seus programas de viagens «tudo incluído» de forma a alargarem desmesuradamente a duração e as paragens (e os custos correspondentes) do serviço fornecido no estrangeiro, precisamente para se prevalecerem das isenções de IVA do serviço de transporte internacional de passageiros em

vigor num ou em vários Estados-Membros, e reduzirem nessa medida a matéria colectável no país de partida.

Tenhamos presente por momentos que qualquer alteração da composição das viagens turísticas, efectuada com a única finalidade de otimizar os encargos fiscais, depararia com um limite estrito e incontornável: o do sucesso comercial da operação junto dos consumidores finais, aos quais os serviços «manipulados» seriam oferecidos, sempre em concorrência com os outros operadores que oferecem programas «tudo incluído». Por conseguinte, não só as modificações ocorridas na estrutura inicial dos custos deveria repercutir-se de forma significativa no preço do serviço, mas ao mesmo tempo a «manipulação» dos programas de viagem — em termos de número e duração das paragens no estrangeiro — não deveria saldar-se por itinerários que o turista ou o estudante possam achar incómodos ou em todo o caso pouco atractivos.

Além disso, seguindo o raciocínio do Governo alemão, também não se poderia, em rigor, excluir possibilidades análogas de distorção da concorrência num quadro normativo baseado na regra da referência exclusiva ao critério quilométrico: citemos, por exemplo, a eventualidade de redução das distâncias percorridas no interior do país (partindo de localidades mais próximas das fronteiras nacionais) e dum aumento correlativo dos trajectos percorridos, em regime de isenção de IVA, no território de outros Estados-Membros.

30 — *Idem*, n.º 19. O Tribunal de Justiça não acolheu a tese defendida pelo Governo do Reino Unido e pelo Governo português, segundo os quais, num caso como o do processo principal, a matéria colectável da entrega de bens era, pelo contrário, constituída pelo preço de revenda a retalho a aplicar aos artigos em questão, se estivessem inseridos no catálogo do vendedor por correspondência.

36. O Governo alemão invocou, aliás, a maior dificuldade de verificação que acarretaria — em virtude da «assimetria da informação» entre sujeitos passivos e administração fiscal — a adopção da regra da determinação da matéria colectável em função dos custos globais das viagens a preço «tudo incluído» organizadas por operadores como a Binder. Na nossa opinião, se este controlo implicasse complicações deste tipo, as mesmas não seriam inultrapassáveis.

A este propósito, pode observar-se que o ónus de determinar exactamente — em relação com os custos — os *pro rata* da contrapartida global que constituem a matéria colectável de cada operação, incumbe aos sujeitos passivos, no âmbito das declarações periódicas feitas nos termos do artigo 22.º, n.ºs 4 e 6, da directiva ³¹.

Além disso, a duração total e as paragens bem como os custos com elas relacionados — como as distâncias percorridas pelos veículos (e os custos correspondentes) — devem resultar com clareza e precisão dos

documentos contabilísticos que cada sujeito passivo deve manter, nos termos do artigo 22.º, n.º 2, da directiva, «de modo a permitir a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal».

Apesar disso, poderá verificar-se que os elementos de custo cujo montante depende da duração e da continuidade do serviço — incluindo os períodos de paragens e de espera entre as diferentes partes do transporte — não sejam, no todo ou em parte, documentados de forma segura e objectivamente a uma ou várias operações tributáveis efectuadas pelo sujeito passivo durante o período de tributação. Face a essa eventualidade, cuja verificação compete evidentemente ao órgão jurisdicional nacional, a administração fiscal nacional apenas poderá proceder à liquidação do imposto determinando a matéria colectável exclusivamente com base no *pro rata* das contrapartidas totais pagas relativamente a essas operações, em função das distâncias percorridas no interior e no exterior do país.

A conclusão a que chegámos deixa evidentemente às autoridades alemãs a faculdade de pedirem ao Conselho — nos termos do artigo 27.º da directiva — autorização para introduzirem medidas de simplificação «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais» ³².

31 — Na audiência, a Comissão também se referiu ao Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) (JO L 24, p. 1), que — para evitar possíveis perdas de receitas fiscais pelos Estados-Membros — instituiu procedimentos para trocas de informação por via electrónica entre as autoridades nacionais competentes relativas ao IVA respeitante às «transacções intracomunitárias». Estas informações são recolhidas, arquivadas e elaboradas nos bancos de dados especiais por estas autoridades precisamente com base nas listas recapitulativas referidas no artigo 22.º, n.º 6, alínea b), da directiva. Consideramos, todavia, que o regulamento em questão não se aplica às prestações de serviços do tipo dos oferecidos pela Binder. Com efeito, as transacções intracomunitárias visadas pelo Regulamento n.º 218/92 são definidas, no que respeita às prestações de serviços, como sendo unicamente as referidas pelo artigo 28.º-B, parte C (serviços de transporte intracomunitário *de bens*), parte D (serviços acessórios aos transportes intracomunitários *de bens*) e parte E (serviços efectuados pelos intermediários que agem em nome e por conta de terceiros) da directiva, introduzido pelo artigo 1.º, n.º 22, da Directiva 91/680, já referida na nota 1.

32 — A República Federal da Alemanha usou desta faculdade apenas para os transportes internacionais de pessoas efectuados por *transportadores estrangeiros* para viagens ocasionais em autocarro: v. § 10, n.º 6, da UStG 1980, nos termos do qual o IVA sobre estas operações é cobrado com base na contrapartida média do transporte, por pessoa e por quilómetro, das distâncias percorridas no interior do país, calculada e fixada com base nos preços efectivos, de forma a não ter uma incidência significativa no montante do imposto devido.

IV — Conclusões

À luz das considerações que precedem, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da forma seguinte à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof:

«No âmbito de uma prestação de transporte internacional de pessoas com preço “tudo incluído”, por exemplo por ocasião de uma viagem de estudo ou de turismo, o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição apenas contém o critério de conexão para estabelecer a competência territorial para efeitos de tributação, definindo o lugar das prestações de transporte, com base no princípio da territorialidade, como o lugar onde se efectua o transporte.

No âmbito de uma tal prestação de transporte, a disposição pertinente da Sexta Directiva 77/388, para efeitos de determinação da matéria colectável relativa à parte do transporte no interior do país, é o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a). Deve interpretar-se esta disposição no sentido de que os Estados-Membros interessados devem distribuir a contrapartida global “tudo incluído”, directamente ligada ao serviço, proporcionalmente aos custos globais do transporte no interior dos respectivos territórios.

Estes custos globais compreendem quer os elementos dos custos que são função das distâncias percorridas quer aqueles cujo montante depende da duração e da continuidade do serviço, incluindo os períodos de paragem e de espera entre as diferentes partes do transporte, desde que sejam provados pelo sujeito passivo de forma segura e objectiva.

Em caso de litígio sobre este ponto, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar se — e eventualmente em que medida — os elementos do custo de um serviço do tipo descrito acima, cujo montante depende da duração e da continuidade da prestação, são documentados de forma certa e objectiva, para efeitos da determinação da matéria colectável das operações em questão.»