COMISSÃO
EUROPEIA

Bruxelas, 6.5.2020
COM(2020) 168 final

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO

nos termos do artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho

1. CONTEXTO

Nos termos do artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado[1] («Diretiva IVA»), o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais em derrogação à referida diretiva para simplificar a cobrança do IVA ou para impedir certos tipos de evasão ou elisão fiscal. Na medida em que este procedimento prevê uma derrogação aos princípios gerais do IVA, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), qualquer derrogação deve ser proporcionada e ter um âmbito limitado.

Por carta registada na Comissão em 10 de fevereiro de 2020, a Dinamarca solicitou autorização para introduzir uma medida em derrogação ao artigo 308.º da Diretiva IVA. Em conformidade com o disposto no artigo 395.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a Comissão informou os outros Estados-Membros, por carta de 10 de março de 2020, do pedido apresentado pela Dinamarca. Por ofício de 11 de março de 2020, a Comissão comunicou à Dinamarca que dispunha de todas as informações que considerava necessárias para apreciar o pedido.

Regra geral, o valor tributável ao abrigo do regime especial das agências de viagens, nos termos do artigo 308.º da Diretiva IVA, corresponde à 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. O objetivo da derrogação solicitada pela Dinamarca é estabelecer uma regra que determine o custo do transporte de passageiros que deve ser tido em conta no cálculo da margem de lucro da agência de viagens, quando partes estreitamente ligadas participam na cadeia de operações. Este custo será o pagamento recebido pela última empresa da cadeia que não está estreitamente ligada à agência de viagens.

2. REGIME APLICÁVEL ÀS AGÊNCIAS DE VIAGENS

O regime especial de IVA em apreço, previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, foi introduzido devido à natureza especial do setor. Os serviços propostos pelas agências de viagens consistem geralmente num pacote de serviços adquirido a terceiros, nomeadamente prestações de transporte e de alojamento. Estes pacotes são, depois, vendidos pelas agências de viagens, em nome próprio, aos seus clientes. Trata-se de circunstâncias em que é particularmente difícil, devido à complexidade e à localização dos serviços prestados, aplicar as regras normais relativas ao lugar de tributação, ao valor tributável e à dedução do imposto a montante.

[1] JO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

Nos termos do artigo 307.º da Diretiva IVA, todas as operações efetuadas por uma agência de viagens em relação a uma viagem são consideradas um serviço único. O valor tributável corresponde à margem de lucro realizada pela agência de viagens sobre a prestação de uma viagem organizada e, por conseguinte, a agência de viagens não tem direito a deduzir o IVA a montante. Considera-se que o lugar de tributação da prestação realizada pela agência de viagens é o lugar onde tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual presta o serviço único, ou, na falta deste, o lugar do seu domicílio ou residência habitual.

O regime especial do IVA tem dois objetivos:

a) Simplificar a aplicação das regras da UE em matéria de IVA a essas prestações, nomeadamente para que uma agência de viagens não tenha que se registar para efeitos de IVA em cada um dos Estados-Membros em que são prestados os serviços adquiridos por essa agência;

b) Assegurar que as receitas de IVA revertem para o Estado-Membro onde tem lugar o consumo final de cada componente individual da prestação única, de modo que a receita de IVA sobre os serviços prestados durante a viagem, como os relativos a hotéis, a restaurantes ou ao transporte, reverta para o Estado-Membro onde o viajante usufrui dos referidos serviços, revertendo o IVA sobre a margem da agência de viagens para o Estado-Membro onde a agência está estabelecida.

3. PEDIDO

A Dinamarca solicita, nos termos do artigo 395.º da Diretiva IVA, que o Conselho, deliberando sob proposta da Comissão, a autorize a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 308.º da Diretiva IVA no que diz respeito à determinação do valor tributável a aplicar ao abrigo do regime especial das agências de viagens, quando as partes que participam em operações obtidas pela agência de viagens estejam estreitamente ligadas. Nestes casos, considera-se que o custo do transporte de passageiros que deve ter-se em conta no cálculo da margem de lucro da agência de viagens não é o pagamento ao sujeito passivo que está estreitamente ligado, mas, antes, o pagamento recebido pela última empresa da cadeia que não está estreitamente ligada à agência de viagens.

A Dinamarca alega que a introdução da medida derrogatória é necessária para combater a fraude no setor das agências de viagens. Várias agências de viagens reduziram o montante de IVA que deveriam pagar através da criação de filiais que compram bilhetes de avião a companhias aéreas que, depois, são vendidos por um preço artificialmente elevado à agência de viagens. Desta prática resulta a diminuição dos lucros da agência de viagens e, por conseguinte, uma redução da base tributável. A filial, em contrapartida, realiza margens de lucro anormalmente elevadas. No entanto, na Dinamarca, a compra e venda de bilhetes de avião internacionais constituem operações de transporte de

passageiros sujeitas à taxa zero. Por este motivo, a filial não tem que declarar ou pagar qualquer montante de IVA em relação a estas compras e vendas.

A administração fiscal dinamarquesa estima que a perda de IVA devido a esta prática tenha passado de 3,5 milhões de coroas dinamarquesas em 2014 para 25,0 milhões de coroas dinamarquesas em 2017. Esta perda irá muito provavelmente aumentar nos próximos anos. Além disso, esta prática abusiva confere uma vantagem concorrencial às agências de viagens que já a ela recorrem, obrigando outras agências de viagens a adotar a mesma prática abusiva para se manterem competitivas.

Ao estabelecer que o pagamento recebido pela última empresa na cadeia de operações que não está estreitamente ligada à agência de viagens constituirá o custo considerado para o cálculo da margem da agência de viagens, a Dinamarca reduziria esta prática abusiva existente no setor das agências de viagens.

4. PONTO DE VISTA DA COMISSÃO

Quando a Comissão recebe pedidos em conformidade com o artigo 395.º da Diretiva IVA, examina-os para se assegurar que estão preenchidas as condições de base para a concessão de uma derrogação, ou seja, que a medida específica proposta simplifica os procedimentos para os sujeitos passivos e/ou a administração fiscal ou que a proposta previne determinados tipos de evasão ou de elisão fiscais. Neste contexto, a Comissão adotou sempre uma abordagem restritiva e prudente, de modo a garantir que as derrogações não prejudicam o funcionamento geral do sistema do IVA e são limitadas, necessárias e proporcionadas.

Qualquer derrogação às regras que regem o regime das agências de viagens, por conseguinte, só pode ser considerada um último recurso e uma medida de emergência e deve oferecer garantias quanto à necessidade e ao caráter excecional da derrogação concedida.

Resulta do pedido que a medida visa combater a prática abusiva que consiste em reduzir uma margem que serve de base tributável para as operações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens. Esta redução deve-se ao facto de a prestação relativa à compra e venda de bilhetes de avião internacionais ser sujeita à taxa zero na Dinamarca e, por conseguinte, de não ser declarado nem pago qualquer IVA sobre essas prestações de serviços. Por outras palavras, essas prestações de serviços não seriam abrangidas pelo regime especial das agências de viagens na Dinamarca. Os serviços da Comissão não concordam com a apreciação de que tais prestações de serviços não seriam abrangidas pelo regime especial das agências de viagens e, portanto, que poderiam beneficiar da isenção aplicável ao transporte de passageiros.

O TJUE, no processo Madgett e Baldwin[2], declarou que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos, na aceção geralmente atribuída a esses termos, mas efetua operações idênticas no quadro de outra atividade, como a atividade hoteleira. Com efeito, uma interpretação da qual resulte que o artigo 26.º da Sexta Diretiva IVA (atuais artigos 306.º a 310.º da diretiva IVA) apenas é aplicável aos operadores económicos que sejam agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos, na aceção geralmente atribuída a estes termos, conduziria a que prestações idênticas fossem abrangidas pelo âmbito de aplicação de disposições diferentes de acordo com a classificação formal do operador económico.

Além disso, no processo Alpenchalets Resorts[3], o TJUE determinou que a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importância destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens.

Note-se que, nos processos Comissão/Reino de Espanha[4] e Comissão/Alemanha[5],o TJUE declarou que o regime especial se aplica não apenas aos serviços prestados diretamente ao viajante, mas também aos serviços prestados a qualquer cliente, incluindo, portanto, às operações entre empresas.

Por conseguinte, a mera entrega de bilhetes de avião por uma agência de viagens ou por um operador turístico é abrangida pelo regime especial das agências de viagens. Quando essa operação for efetuada por um sujeito passivo que não seja uma agência de viagens ou um operador turístico, como é o caso de uma filial da agência de viagens, será igualmente abrangida pelo regime especial das agências de viagens. O facto de o cliente não ser o viajante não impede a aplicação do regime especial.

O TJUE declarou também, no processo Alpenchalets Resorts, que as operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas, para efeitos do respetivo tratamento fiscal, como uma prestação de serviços única realizada pela agência de viagens ao cliente. Daqui decorre que, uma vez que o serviço de disponibilização de alojamentos de férias está abrangido pelo regime especial das agências de viagens, o seu tratamento fiscal não segue as regras aplicáveis à

[2]Acórdão de 22 de outubro de 1998 no processo C-94/97, Madgett e Baldwin, EU:C:1998:496.

[3]Acórdão de 19 de dezembro de 2018 no processo C-522/17, Alpenchalets Resorts, EU:C:2018:1032.

[4] Acórdão de 26 de setembro de 2013 no processo C-189/11, Comissão/Reino de Espanha, EU:C:2013:587.

[5] Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, processo C-380/16, Comissão/Portugal, EU:C:2018:76.

disponibilização de alojamentos de férias, mas esse tratamento é determinado pelo regime especial estabelecido pela Diretiva IVA para a prestação de serviços única da agência de viagens.

Por conseguinte, dado que já está abrangida pelo regime das agências de viagens, a prestação relativa à compra e venda de bilhetes de avião pela filial não pode ser considerada uma operação de transporte de passageiros sujeita à taxa zero. Esta prestação de serviços será tributada ao abrigo desse regime, o que implica a aplicação da taxa normal e a determinação do valor tributável nos termos do artigo 308.º da Diretiva IVA.

Tendo em conta o que precede, a Comissão chegou à conclusão de que uma derrogação que permita à agência de viagens calcular o valor tributável ao abrigo do regime aplicável às agências de viagens, baseando o seu custo no pagamento recebido pela última empresa da cadeia de operações que não está estreitamente ligada à agência de viagens, não é considerada uma solução adequada para combater as práticas abusivas existentes neste setor.

A Dinamarca deve, em vez disso, assegurar que as disposições do regime das agências de viagens sejam igualmente aplicadas às operações realizadas por filiais que atuem como intermediários.

De um modo mais geral, a Comissão gostaria de salientar que procede atualmente à avaliação da aplicação e da implementação do regime especial das agências de viagens nos Estados-Membros[6]. Uma consulta pública em linha proporcionará às autoridades dos Estados-Membros, às empresas e ao público em geral uma oportunidade de contribuir para esta avaliação.

5. CONCLUSÃO

Com base nos elementos supramencionados, a Comissão opõe-se ao pedido apresentado pela Dinamarca.

[6] https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents