

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
apresentadas em 25 de Março de 2004¹

1. As companhias de navegação aérea que se dedicam ao transporte internacional de passageiros costumam operar também nos mercados domésticos. O Vestre Landsret (tribunal territorial do Oeste)² da Dinamarca não tem a certeza de que, nesses casos, as prestações relativas aos aviões destinados aos itinerários no interior de um país devam estar isentas do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

2. Para resolver essa dúvida, submete ao Tribunal de Justiça a interpretação prejudicial dos n.ºs 6, 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva³. Assim, coloca duas questões relativas ao alcance das isenções previstas nos referidos preceitos, bem como aos critérios adequados para determinar se a actividade principal de uma empresa é o comércio aeronáutico entre diferentes países.

I — Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

3. A Cimber Air A/S (a seguir «Cimber Air») faz parte do grupo homónimo, pertencente a um consórcio do mesmo nome e à empresa SAS. A sua actividade principal é o transporte aéreo regional na Europa, em cooperação com a última companhia referida e com a Lufthansa. Oferece voos na Dinamarca e voos que ligam este país ao estrangeiro; também abrange linhas com partida e chegada fora do território dinamarquês⁴.

4. A sociedade possui uma frota de dez aeronaves⁵, cuja exploração é organizada de modo a que o mesmo aparelho possa ser indistintamente utilizado em todos os tipos de trajectos.

1 — Língua original: espanhol.

2 — O Vestre Landsret é um órgão jurisdicional com competências de primeira instância em matéria civil e criminal, bem como na impugnação de determinados actos administrativos, designadamente os relativos aos factos geradores de impostos.

3 — 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

4 — A cooperação com a SAS abrange trajectos internos na Dinamarca e viagens para o estrangeiro que partem das cidades de Copenhaga, Karup e Sønderborg. A associação com a Lufthansa fornece conexões no interior da Alemanha e deslocações regionais na Europa, com origem em Berlim e em Hamburgo.

5 — Dois dos aviões encontram-se dados em locação a outras companhias, enquanto a Cimber Air utiliza outros cinco em regime de locação.

5. Assim, a actividade da Cimber Air no sector aéreo compõe-se de uma parte «nacional» e de outra «internacional». A determinação da respectiva dimensão depende da unidade de medida escolhida. Se se utilizar o volume de negócios ou as relações «lugares/quilómetros» e «passageiros/quilómetros», o tráfego externo é ligeiramente superior. No entanto, a componente «nacional» é mais elevada quando o critério aplicado é o do número de passageiros ou o do número de partidas ⁶.

7. A discussão da causa no Vestre Landsret versou sobre o âmbito das isenções previstas nos n.ºs 6, 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva e, em particular, sobre a questão de saber se os dois últimos abrangem os negócios relacionados com os aviões que realizam voos domésticos.

8. O órgão jurisdicional dinamarquês tem dúvidas sobre a interpretação desses preceitos, dos quais depende a decisão da causa, pelo que decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

6. A Cimber Air requereu ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) a devolução do IVA pago durante o período compreendido entre 1 de Maio de 1996 e 30 de Abril de 2001, pelas entregas de mercadorias e prestações de serviços destinadas a voos comerciais internos de passageiros, bem como o reconhecimento do direito a que, a partir da segunda data indicada, ambas as operações fiquem isentas do referido imposto, na medida em que a sua actividade principal é o transporte internacional. A Administração demandada opôs-se a tais pretensões.

1) O artigo 15.º, n.ºs 6, 7 e 9, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro pode recusar a isenção de IVA sobre os fornecimentos a aeronaves que servem linhas internas, independentemente do facto de a companhia que a explora se dedicar essencialmente ao tráfego internacional, ou no sentido de que o Estado-Membro é obrigado a isentar de IVA esses fornecimentos?

6 — Seja qual for o parâmetro utilizado, as diferenças não são grandes, com uma quota máxima de 62,24% para o tráfego interno, em função do número de passageiros (biénio 1996/1997), e um limite mínimo de 32,41%, caso se adopte a relação «passageiros/quilómetros» (biénio 2000/2001). De qualquer modo, o volume de negócios desta parte da actividade da empresa é sempre inferior (49,37%, 48,90%, 39,51%, 41,51% e 33,60%, respectivamente para os períodos de 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 e 2000/2001).

2) Em caso disso, quais os critérios, tais como, por exemplo, o volume de negócios, lugares/quilómetros, o

número de passageiros ou de voos, determinantes, nos termos do artigo 15.º, n.º 6, para que se possa considerar que uma companhia aérea se dedica essencialmente ao tráfego internacional?

exportação para fora da Comunidade, as operações equiparadas e os transportes internacionais⁷. Nesta última categoria, distingue as travessias marítimas das aéreas, a que se referem especificamente os números cuja interpretação se solicita na presente questão prejudicial. A sua redacção é a seguinte:

II — Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

9. O Governo dinamarquês, a Cimber Air e a Comissão apresentaram observações escritas no prazo fixado para o efeito no artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça.

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

10. Na audiência, que teve lugar em 4 de Março de 2004, estiveram presentes para alegações os intervenientes na fase escrita e o Governo alemão.

[...]

III — Normas comunitárias objecto de interpretação

11. A Sexta Directiva regula as isenções no título X. Depois de fixar as que beneficiam as operações no território do país (artigo 13.º) e as importações (artigo 14.º), prevê, no artigo 15.º, as isenções das operações de

6. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objectos incorporados nas referidas aeronaves ou que sejam utilizados na sua exploração.

⁷ — O título termina com o artigo 16.º, que tem a seguinte epígrafe: «Isenções especiais relacionadas com o tráfego internacional de bens».

7. As entregas de bens destinados ao abastecimento das aeronaves referidas no n.º 6. solicitadas, mas facilita uma compreensão cabal dos problemas subjacentes ao processo principal.

[...]

13. A lov om merværdiafgift (a seguir «momsloven») regula o IVA. O regime actualmente em vigor é o da Lei n.º 804, publicada em 16 de Agosto de 2000, que substituiu a lei anterior, com efeitos a partir de 1 de Julho de 1994.

9. As prestações de serviços que não sejam as referidas no n.º 6, destinadas às necessidades directas das aeronaves aí referidas e da respectiva carga.

[...]»

14. O artigo 34.º, n.º 1, declara isentos: 1) os fornecimentos de bens e serviços para o equipamento e abastecimento de aparelhos que realizam trajectos internacionais (ponto 7); 2) a alienação e locação de todo o tipo de aeronaves e de equipamento fixo, excepto de turismo, bem como a respectiva reparação, manutenção e transformação (pontos 8 e 9), e 3) as aquisições para abastecimento, utilização ou venda a bordo, em conformidade com as disposições normativas aduaneiras (ponto 16). A aplicação da isenção depende, assim, da natureza da viagem, excepto quanto às actividades previstas nos pontos 8 e 9, que estão sempre isentas, salvo no caso dos aviões de recreio.

IV — Dedução e devolução, no direito dinamarquês, do IVA que incide sobre as prestações para as aeronaves

12. O conhecimento das normas do direito dinamarquês, especialmente as relativas à tributação do abastecimento e dos serviços prestados aos aviões destinados ao tráfego aéreo comercial, não é imprescindível para proporcionar ao Vestre Landsret as respostas

15. Por outro lado, a momsloven isenta de IVA o transporte interno e internacional de passageiros (artigo 13.º, n.º 1, ponto 15), pelo que, de acordo com o artigo 37.º, n.º 1, as companhias aéreas não podem deduzir o imposto repercutido sobre a compra de bens e serviços destinados à referida actividade

comercial. Não obstante, nos percursos externos, se a operação não for excluída pelo artigo 34.º, a dedução é possível, porque o artigo 45.º, n.º 3, permite o reembolso do montante pago na Dinamarca pelas transacções relacionadas com o transporte de passageiros para outros países.

um regime de isenção das transacções externas⁸. Noutras palavras, como sublinhou o Tribunal de Justiça no acórdão Lange⁹, o objectivo das isenções do artigo 15.º da Sexta Directiva consiste em não fazer suportar o IVA pelos consumidores de Estados não membros (n.º 20).

16. Em resumo, a Cimber Aid não pode obter o reembolso da carga fiscal que suporta na obtenção de bens e serviços destinados às viagens no interior da Dinamarca.

V — Análise das questões prejudiciais

A — Especificações de teor mais do que terminológico

17. No tráfego internacional de bens impera o denominado princípio de tributação no local de destino ou de consumo final. Em consequência, se se pretender evitar a «exportação» de impostos indirectos do país de origem — o que implicaria a existência de uma dupla tributação —, há que estabelecer

18. A Sexta Directiva foi alterada pela Directiva 91/680/CEE¹⁰, cujo principal objectivo, depois de suprimidos os controlos fiscais nas fronteiras internas, consiste em facilitar o avanço de uma ordenação definitiva da tributação do comércio intracomunitário no sistema comum de IVA, tributando as trocas no Estado-Membro de origem. Ora, como, em 31 de Dezembro de 1992 (véspera dessa supressão), não existiam as condições necessárias, estabeleceu um período transitório em que se manteve a regra da tributação no destino¹¹. Tendo em vista essa regulação final, são tributadas, com carácter temporário, as aquisições no interior da Comunidade realizadas por sujeitos passivos ou por pessoas colectivas, ainda que não sejam sujeitos passivos, considerando-se realizado o facto tributável no Estado-

8 — Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva del IVA*, Cedecs Editorial S. L., 1.ª ed., Barcelona, 1997, p. 236.

9 — Acórdão de 2 de Agosto de 1993 (C-111/92, Collect., p. I-4677).

10 — 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 (JO L 376, p. 1).

11 — Recentemente, manifestei esta ideia nas conclusões apresentadas em 13 de Janeiro de 2004, no processo Lipjes (C-68/03), acórdão de 27 de Maio de 2004, Collect., pp. I-5879, I-5881.

-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens com destino ao adquirente [artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B, ponto A, n.º 1, da Sexta Directiva]. *Acontrario sensu*, esses mesmos negócios não são tributados quando o comprador for um privado.

19. O enunciado do próprio artigo 15.º foi rectificado, com o objectivo de deixar expresso que as exportações isentas são as realizadas «fora da Comunidade». Esta especificação é lógica pois, por um lado, conforme acabei de referir, as aquisições intracomunitárias de um particular não são tributadas, o que exclui que se considerem isentas¹², e, por outro, as que têm por destinatário um sujeito passivo ou uma pessoa colectiva, mesmo não sendo sujeito passivo, são sempre tributadas. Em tempo próprio, neste segundo caso, a correspondente entrega efectuada no Estado-Membro de origem torna-se desnecessária [artigo 28.º-C, ponto A, alínea a)], para evitar a dupla tributação.

20. Todavia, a referida reforma de 1991 não incide sobre o transporte de pessoas e trata o de bens de maneira acessória, enquanto instrumento imprescindível para consumir

os negócios jurídicos referidos no artigo 28.º-A¹³. De acordo com o exposto, os serviços de transporte de pessoas consideram-se prestados no local em que o transporte é efectuado [artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva], de modo que os Estados-Membros podem tributar as deslocações no interior dos seus limites territoriais, mesmo que parte do trajecto se realize fora, desde que não interfira com outras soberanias fiscais¹⁴. Em consequência, no acórdão *Reisebüro Binder*¹⁵, o Tribunal de Justiça declarou que, no caso de um transporte internacional, a contrapartida global dessa prestação deve ser dividida proporcionalmente às distâncias que foram percorridas nos diversos países comunitários.

21. Estas reflexões permitem obter duas premissas: 1) o conceito de «tráfego internacional» constante do n.º 6 do artigo 15.º refere-se ao transporte que percorre o território de mais do que um Estado-Membro; 2) o novo normativo não altera este conceito¹⁶.

13 — Nestas prestações de transporte intracomunitário de bens, o facto tributável ocorre, com carácter geral, no Estado-Membro de partida (artigo 28.º-B, ponto C, n.º 2, da Sexta Directiva).

14 — Acórdãos de 23 de Janeiro de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Colect., p. 231, n.º 21), e de 13 de Março de 1990, *Comissão/França* (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 18).

15 — Acórdão de 6 de Novembro de 1997 (C-116/96, Colect., p. I-6103).

16 — Quando considerou útil, o legislador comunitário de 1991 introduziu no artigo 15.º da Sexta Directiva as modificações necessárias (além do enunciado, alterou os n.ºs 1, 2, 3, 10, 12, 13 e 14).

12 — A isenção pressupõe a sujeição prévia a imposto, de modo que, onde esta não exista, não cabe falar em isenção.

22. Porém, quando se utiliza essa expressão no quadro da Sexta Directiva, na vigência da alteração de 1991, há o risco de, por imitação, o seu significado se estender aos transportes fora da União. Tornam-se, pois, necessárias as especificações que acabei de fazer, a fim de evitar equívocos, de modo a que, doravante nestas conclusões, a referida expressão ou outras equivalentes devam ser interpretadas no sentido de que se referem ao tráfego para além do território de um Estado-Membro, apesar de o destino não ser um país terceiro, termos em que o tribunal dinamarquês parece suscitar as suas dúvidas.

ria¹⁸, qualquer isenção da obrigação tributária deve ser objecto de interpretação estrita, dado que constitui uma excepção à regra geral da tributação, consagrada no artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

25. Também sublinhei o princípio da neutralidade, que rege o sistema comum de IVA, princípio esse que o regime das isenções tributárias viola, ao desprezar o princípio da generalidade do imposto como instrumento ao serviço da concorrência de um mercado único.

B — Critérios de interpretação

23. Nas conclusões que apresentei em 2 de Julho de 2001, no processo CSC Financial Services¹⁷, indiquei os modelos que não-de presidir à exegese dos preceitos que isentam de IVA determinados negócios jurídicos.

26. Pois bem, ambas as ideias têm especial pertinência para a resolução desta questão prejudicial porque, como referem a Comissão e o Governo dinamarquês, algum dos preceitos referidos nas questões prejudiciais constitui uma contundente excepção à imparcialidade da tributação, imposta por motivos de índole prática ligados às dificuldades na cobrança do imposto. Além disso, na distinção que, na nota de pé de página 11 das referidas conclusões, estabeleci entre as isenções objectivas e as subjectivas, as isenções constantes dos n.ºs 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva pertencem, como a seguir se expõe, à primeira categoria, as quais, por responderem a razões pragmá-

24. Destaquei, em primeiro lugar, que, tal como sublinhou a jurisprudência comunitá-

18 — Acórdãos de 26 de Junho de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, *Colect.*, p. I-2561, n.º 19); de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, *Colect.*, p. I-3017, n.º 20); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, *Colect.*, p. I-6355, n.º 64), e de 8 de Março de 2001, Skandia (C-240/99, *Colect.*, p. I-1951, n.º 32). Recentemente, o Tribunal de Justiça reiterou o princípio da interpretação estrita das isenções em três acórdãos de 20 de Novembro de 2003 (C-8/01, *Colect.*, p. I-13711, Assurandor-Societet; C-212/01, *Colect.*, p. I-13859, Margarete Unterpertinger, e C-307/01, Peter d'Ambrumenil, *Colect.*, p. I-13989, n.ºs 36, 34 e 52, respectivamente).

17 — Acórdão de 13 de Dezembro de 2001 (C-235/00, *Colect.*, p. I-10237).

ticas e conjunturais, não vinculadas a princípios basilares do ordenamento jurídico, requerem uma aplicação mais intensa do princípio de interpretação estrita.

- 3) Outras prestações de serviços destinadas às necessidades directas das aeronaves e da respectiva carga (n.º 9).

C — Isenções das operações relativas às aeronaves

27. O artigo 15.º da Sexta Directiva abrange três tipos de actividades relacionadas com os aviões de uso comercial¹⁹:

- 1) A entrega, transformação e fretamento dos aparelhos, assim como a reparação e manutenção dos objectos neles incorporados ou que sejam utilizados na sua exploração (n.º 6);

- 2) As entregas de bens destinadas ao abastecimento (n.º 7);

28. O ponto de conexão que determina a aplicação da isenção tributária relativamente à primeira categoria é o da companhia que efectua o transporte, de modo que, se esta se dedicar «essencialmente» ao tráfego aéreo internacional remunerado, o benefício fiscal é efectivo, tanto no caso de os aviões realizarem voos domésticos como no de realizarem deslocações para fora do país. Sobre isto não existem discrepâncias na discussão da causa.

29. O desacordo surge na hermenêutica dos n.ºs 7 e 9. Para a Comissão e para o Governo dinamarquês, as isenções neles previstas só abrangem os factos tributáveis relativos aos aviões utilizados nas viagens internacionais, enquanto a Cimber Air e o Governo alemão consideram que o seu âmbito coincide com o do n.º 6 e que o nexo é também a empresa de navegação aérea, de modo que, se a sua «componente externa» for dominante, as prestações mencionadas nos números referidos não são tributadas, mesmo quando estejam ao serviço de aeronaves que efectuem deslocações no interior do país.

30. Os raciocínios da Cimber Air e do Governo alemão parecem sugestivos e, numa primeira abordagem da questão debatida, a

¹⁹ — O n.º 2, que refere as aeronaves privadas e de turismo, não é relevante para esta questão.

sua tese revela-se como a mais adequada. Com efeito, a explicação literal dos n.ºs 7 e 9, conjugado com o n.º 6, leva a pensar que as aeronaves a que se referem são as «utilizadas por companhias [...] que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado» e, conseqüentemente, a abstrair do tipo de transporte que pratiquem. A simplicidade no funcionamento do imposto e a realidade económica, presentes na jurisprudência comunitária como critérios válidos²⁰, são concordantes na mesma direcção, na medida em que é difícil para os fornecedores distinguir os abastecimentos e serviços num trajecto doméstico dos destinados a uma viagem internacional²¹. Finalmente, uma abordagem sistemática do artigo 15.º sustentaria a sua opinião uma vez que, nas operações «equiparadas», referidas no respectivo enunciado, há que incluir as atinentes aos aviões utilizados em deslocações internas pelas empresas principalmente dedicadas ao transporte internacional.

31. No entanto, uma análise mais aprofundada das normas referidas e um olhar atento sobre o regime comum de IVA diluem os argumentos da sociedade demandante no processo principal e do Governo alemão como cubos de açúcar em chá e permitem

afirmar que, enquanto no n.º 6, a isenção está associada à companhia aérea, adquirindo um carácter subjectivo, a aplicação das duas outras disposições está subordinada à natureza da expedição que a aeronave efectivamente realize, não havendo, assim, discussão sobre o seu carácter objectivo.

32. O critério interpretativo que tem em conta a estrutura do artigo 15.º conduz precisamente a um resultado diferente do pretendido pela Cimber Air e pelo Governo alemão. A referida norma prevê as isenções das operações de exportação fora da Comunidade, das operações equiparadas e dos transportes internacionais. Na primeira categoria incluem-se os três números iniciais, que abrangem a isenção geral das trocas externas, bem como a que beneficia os bens que os passageiros levam na sua bagagem pessoal e determinados trabalhos realizados em bens móveis que sejam reexpedidos para fora das fronteiras comunitárias.

33. O grupo de isenções relativas às operações equiparadas aos envios para outro país é composto pelas que beneficiam as entregas de bens e prestações de serviços efectuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares, das organizações e da assistência internacionais (n.ºs 10 e 12). Igual qualificação têm as remessas de ouro para os bancos centrais (n.º 11), as prestações conexas com a exportação e a importação em regime especial, bem como as efectuadas por intermediários nas operações externas isentas (n.ºs 13 e 14).

20 — O Tribunal de Justiça invoca, em certas ocasiões, regras seguras e simples no uso das normas da Sexta Directiva (v., por exemplo, acórdão de 25 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-429/97, Collect., p. I-637, n.º 49). Noutras, tomou em consideração a realidade económica (acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS, C-260/95, Collect., p. I-1005, n.º 23). O próprio artigo 15.º da Sexta Directiva procura, na parte introdutória, uma correcta e simples aplicação das isenções.

21 — A dificuldade é ainda maior se tivermos presente que um avião que realiza hoje um transporte para além das fronteiras nacionais, pode amanhã ser destinado a um serviço no interior do país.

34. Os outros números do artigo 15.º (n.ºs 4 a 9)²² incidem sobre o tráfego externo de barcos e aeronaves. Assim, os preceitos analisados no presente processo prejudicial, longe de assinalarem as actividades equiparadas às exportações isentas, aludem à navegação aérea internacional²³.

35. Estas normas abrangem, portanto, as entregas de bens e os serviços nos aviões afectos a esse tipo de transporte. No entanto, verifica-se que, como, na prática, uma mesma nave é indistintamente utilizada nas deslocações domésticas e nas que têm um destino externo, torna-se inviável discriminar em algumas operações a parte afectada a cada um desses tipos de itinerário. É o caso da disponibilização dos próprios aparelhos e do seu equipamento, bem como das suas transformações, reparações, manutenção, fretamento e locação, a que se refere o n.º 6. A impossibilidade de efectuar a distinção cria tais dificuldades para a gestão do imposto que é aconselhável proceder a uma ficção legal, permitindo a isenção dos referidos negócios jurídicos quando o destinatário for uma empresa que se dedica «essencialmente» ao tráfego internacional remunerado, isto é, que, a título principal, utiliza a sua frota no transporte internacional.

Neste aspecto, há unanimidade entre os intervenientes no processo.

36. Ora, os inconvenientes parecem menores na hipótese do abastecimento e dos serviços abrangidos, respectivamente, pelos n.ºs 7 e 9. Diversamente das actividades que referi no número anterior, cujo objecto é materialmente indivisível, o abastecimento e a assistência para as necessidades directas dos veículos e da respectiva carga (por exemplo, a limpeza, os direitos de descolagem e de aterragem, a utilização das instalações dispostas para receber passageiros ou mercadorias, para o estacionamento e abrigo das aeronaves ou o tratamento das bagagens)²⁴ constituem operações que podem ser atribuídas a um voo concreto. Outros abastecimentos, como o de combustível, criam maiores complicações, mas, pela sua natureza, são fraccionáveis e susceptíveis de repartição entre os diversos trajectos²⁵. É verdade que, em certas ocasiões, a tarefa não

22 — Estes números são, precisamente, os que a Directiva 91/680 não alterou, pelo que conservam a redacção original.

23 — A razão para as considerar isentas de IVA é a mesma que justifica a isenção das exportações e das operações equiparadas (v. acórdão Lange, já referido, n.º 20), embora esta circunstância não permita que se confundam as três categorias.

24 — O Governo da Dinamarca explica, nas suas observações escritas, que, relativamente aos referidos direitos de descolagem e de aterragem, ao abastecimento de víveres para a restauração a bordo e à logística da bagagem, os fornecedores só facturam IVA quando o avião realiza um serviço interno.

25 — Quanto ao combustível, no sistema dinamarquês, o imposto é sempre facturado, mas a companhia procede a uma declaração mensal de consumo, repartindo-o entre os voos domésticos e os internacionais. Deste modo, pode recuperar a percentagem de imposto correspondente a estes últimos.

é simples, mas as dificuldades que podem surgir não são suficientemente importantes para justificar uma excepção ao princípio da aplicação geral do IVA²⁶. A regra da interpretação estrita que referi manifesta-se aqui com todo o seu vigor e advoga no sentido da improcedência da tese defendida pela Cimber Air e pelo Governo alemão. Não podemos esquecer que, como referiu o Tribunal de Justiça no acórdão *Velker International Oil Company*, já referido, a interpretação estrita é especialmente exigida nas disposições que contêm isenções à norma de sujeição ao imposto das operações realizadas no interior do país (n.º 20).

37. De outro modo, os pilares em que assenta o sistema comum do IVA seriam postos em causa.

38. O IVA, tal como indiquei nas conclusões do processo *Lipjes*, já referidas, é um imposto que incide sobre os actos de consumo, enquanto expressão da capacidade económica das pessoas. Esta meta alcança-se tributando as operações dos empresários e dos profissionais, os quais, através da reper-

cussão, transferem o encargo para o consumidor final e conseguem que o imposto seja «neutro». Devido a isso, qualquer medida fiscal que, como as isenções objectivas, isente de IVA os actos que, em princípio, seriam tributados quebra a cadeia e a neutralidade, pelo que deve ser entendida e aplicada de forma limitada. Em consequência, a ruptura tem que fazer-se de modo igualitário: as entregas de bens e as prestações de serviços da mesma natureza têm que estar todas, sem excepção, sujeitas ao imposto ou isentas²⁷.

39. Pois bem, a interpretação proposta pela *Cimber Air* deixa de lado esta regra central, sem que, pelo já exposto, existam razões ponderosas que justifiquem a sua preterição.

40. Se forem declaradas isentas as actividades abrangidas pelos n.ºs 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva, relativas aos aviões que realizam voos domésticos operados pelas empresas cuja actividade principal é o tráfego aéreo internacional de passageiros, estas sociedades seriam, sem motivo algum, privilegiadas relativamente às que se dedicam exclusivamente ao transporte no interior das fronteiras nacionais ou àquelas em

26 — No acórdão de 27 de Outubro de 1992, *Comissão/Alemanha* (C-74/91, *Colect.*, p. I-5437), o Tribunal de Justiça afirmou que as dificuldades técnicas em matéria de repartição entre as partes comunitária e extracomunitária das prestações de transportes aéreos não justificam a não aplicação da Sexta Directiva (n.º 12). Ratificou esta ideia, relativamente aos cruzeiros marítimos, no acórdão de 23 de Maio de 1996, *Comissão/Grécia* (C-331/94, *Colect.*, p. I-2675, n.º 12). Estes inconvenientes são, precisamente, o principal argumento da *Cimber Air*, tal como o seu representante, em resposta às minhas perguntas, reconheceu na audiência. Por outro lado, os referidos escolhos parecem não ser tão inultrapassáveis como se pretende, pois, segundo o agente do Governo dinamarquês, o sistema instaurado no seu país, relativamente à demandante, funcionou durante mais de trinta anos.

27 — Nos acórdãos de 7 de Setembro de 1999, *Gregg* (C-216/97, *Colect.*, p. I-4947, n.º 20), e de 10 de Setembro de 2002, *Klüger* (C-141/00, *Colect.*, p. I-6833, n.º 30), o Tribunal de Justiça referiu que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA.

que esta componente é predominante. Não há razão para isentar de tributação operações efectuadas no interior do país²⁸, susceptíveis de individualização e que, por isso, se podem atribuir a um percurso concreto. A solução contrária ignoraria a generalidade do imposto, faria saltar pelos ares a sua neutralidade e erigir-se-ia num sério obstáculo para o estabelecimento de uma verdadeira concorrência no mercado único.

ções, alude aos aparelhos usados em percursos externos³⁰. Este é também o caso da Value Added Tax Act 1994 [section 30, subsection (6)(b)], que considera isentas as entregas para o abastecimento de voos com destino fora do território do Reino Unido.

41. A resposta que sugiro baseia-se nas exigências estruturais do ordenamento jurídico comunitário e abstrai das legislações dos Estados-Membros, tendo em conta que estas oferecem alternativas diversas²⁹. Assim, um sistema, como o dinamarquês, depois de reconhecer uma isenção geral para as entregas, transformações, reparações, manutenção, fretamento e locação das aeronaves utilizadas pela referida categoria de sociedades, no que se refere ao fornecimento de bens, ao abastecimento e às demais presta-

42. Outros ordenamentos jurídicos adoptam, no entanto, uma posição distinta. A Lei luxemburguesa de 12 de Fevereiro de 1979, da *taxe sur la valeur ajoutée*³¹, no artigo 43.º, n.º 1, alínea h), isenta, sem mais especificações, as operações destinadas a satisfazer as necessidades da navegação aérea dos aparelhos utilizados pelas companhias que se dedicam, a título principal, ao tráfego internacional remunerado. Na Bélgica, a Lei de 3 de Julho de 1969, que criou o *code de la taxe sur la valeur ajoutée*³², depois de isentar as entregas dos aviões e as prestações correspondentes quando são utilizados pelo referido tipo de empresas (artigo 42.º, ponto 2, n.ºs 1, 2 e 3), declara o mesmo para o abastecimento das aereo-

28 — Recorde-se que, de acordo com o seu artigo 2.º, n.º 1, o objecto da Sexta Directiva é tributar «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» (o sublinhado é meu).

29 — Em numerosas ocasiões e em distintos sectores materiais, o Tribunal de Justiça recorreu à ideia de «conceito de direito comunitário» para indicar que uma determinada noção constante de uma norma emanada das instituições da União não pode ser interpretada de acordo com as especificidades dos sistemas nacionais, mas das exigências próprias do ordenamento jurídico da Comunidade. No âmbito do IVA, a título de exemplo, posso citar o conceito de «locação de bens imóveis» (v. acórdão de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Colect., p. I-5956, n.º 22, e os acórdãos nele referidos), que, proximamente, tratarei no processo Temco Europe (C-284/03).

30 — O artigo 34.º, n.º 1, ponto 7, da *momsloven* só isenta as entregas de bens e as prestações de serviços para o equipamento e abastecimento das aeronaves que efectuam percursos internacionais.

31 — *Memorial A 1979*, pp. 451 e segs.

32 — *Moniteur belge* de 17 de Julho de 1969.

naves que exploram (n.º 4 do mesmo preceito).

aeronaves que praticam voos internacionais³⁶, e assim o entendeu a doutrina³⁷.

43. Um terceiro grupo de Estados-Membros segue a mesma sistematização da Sexta Directiva, pelo que, em princípio, a interpretação das suas disposições suscita dúvidas idênticas às da norma comunitária. São exemplos disso o Code général des impôts (artigo 262.º, parte II, n.ºs 4, 5, 6 e 7), em França, a Umsatzsteuergesetz (§ 8), na Alemanha³³, e a Ley del impuesto sobre el valor añadido (artigo 22.º, n.ºs 4, 6 e 7), em Espanha³⁴. No entanto, neste último país, o Reglamento del impuesto³⁵ deixa claro que se trata de actividades relacionadas com as

44. Definitivamente, as disposições nacionais não compartilham uma regra que permita esclarecer as dúvidas do Vestre Landsret. A incógnita tem, pois, que ser resolvida atendendo aos princípios enformadores do sistema comum do IVA, que, como referi, permitem deduzir que os benefícios fiscais consagrados nos n.ºs 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva se referem às operações relativas aos transportes fora das fronteiras nacionais, praticados pelos aviões explorados por uma companhia aérea, independentemente de a principal actividade desta ser o tráfego internacional remunerado.

45. A resposta que sugiro para a primeira questão torna supérflua a análise da segunda questão deste processo prejudicial.

36 — O artigo 10.º, n.º 3, refere: «1. A isenção abrangerá os transportes de ida e volta com escala nos territórios situados fora do âmbito territorial de aplicação do imposto. 2. A isenção não abrangerá os transportes dos viajantes e respectivas bagagens que, tendo iniciado a viagem no território peninsular ou nas Ilhas Baleares, a terminem nestes mesmos territórios, ainda que o barco ou o avião continuem os seus percursos com destino a portos ou aeroportos situados fora do referido território.»

37 — Serrano Sobrado, J. A.: *El IVA en el comercio exterior*, edição do Banco Exterior de España, Madrid 1987, entende que a isenção é aplicável às aeronaves que levam efectivamente a cabo uma viagem internacional (p. 38). A mesma opinião tem Castellano Montero, L.: *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, edição da Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, p. 43. Cumpre, no entanto, reconhecer que o parecer da Administração espanhola é bem diverso, dado que a Direcção-Geral de Impostos, em resolução não vinculativa de 27 de Abril de 1993 (despacho n.º 496/93), afirmou que «as entregas dos produtos de abastecimento estão isentas, independentemente de os referidos produtos serem utilizados ou consumidos durante voos internacionais ou nacionais das referidas aeronaves». No entanto, interpretando o artigo 16.º, n.º 6, do Reglamento de la Ley de 1985 (aprovado pelo Real Decreto 2028/1985, de 30 de Outubro — BOE de 31 de Outubro de 1985), sustentou que «estão isentas do imposto as entregas de produtos destinados ao abastecimento de aeronaves que realizem navegação aérea internacional ou equiparada» (resolução de 23 de Dezembro de 1986, publicada no BOE de 26 de Janeiro de 1987).

33 — Lei de 9 de Junho de 1999 (BGBl. I 1999, p. 1270)

34 — Lei 37/1992, de 28 de Dezembro (*Boletín Oficial del Estado* — a seguir «BOE» — de 29 de Dezembro de 1992, p. 44247). O n.º 4 do artigo 22.º isenta as «entregas, transformações, reparações, manutenção, fretamento total ou locação das seguintes naves: 1. As utilizadas exclusivamente por companhias que se dediquem essencialmente à navegação aérea internacional no exercício de actividades comerciais de transporte remunerado de mercadorias ou de passageiros». Mais adiante, nos n.ºs 6 e 7, faz a mesma declaração quanto ao abastecimento e outras prestações de serviços para os aviões a que se referem as isenções estabelecidas no n.º 4, já referido. A anterior lei reguladora deste imposto (Lei 30/1985, de 2 de Agosto) era mais clara e, no artigo 10.º, n.º 4, referia «as aeronaves que efectuem navegação aérea internacional».

35 — Este regulamento foi aprovado no dia seguinte ao da Lei, pelo Real Decreto 1624/1992 (BOE de 31 de Dezembro de 1992).

VI — Conclusão

46. Tendo em conta as considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais formuladas pelo Vestre Landsret:

«O artigo 15.º, n.ºs 7 e 9, da 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 os Estados-Membros não são obrigados a isentar os negócios jurídicos referidos nessas normas se forem relativos a aeronaves que efectuem voos domésticos, mesmo que estes sejam efectuados por companhias cuja principal actividade seja o tráfego aéreo internacional remunerado.»