



Coletânea da Jurisprudência

Processo C-33/16 Processo instaurado por A Oy

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Korkein hallinto-oikeus)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 148.º, alínea d) — Isenção — Prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações afetas à navegação no alto-mar e da respetiva carga — Prestações de carga e descarga efetuadas por subcontratantes por conta de intermediários»

Sumário — Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção) de 4 de maio de 2017

1. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenções — Prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações afetas à navegação no alto-mar e da respetiva carga — Âmbito de aplicação — Serviços de carga e descarga de uma embarcação — Inclusão*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 148.º, alínea d)]

2. *Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenções — Prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações afetas à navegação no alto-mar e da respetiva carga — Âmbito de aplicação — Prestações de carga e descarga efetuadas por subcontratantes por conta de intermediários — Inclusão — Prestações de carga e descarga fornecidas ao proprietário desta carga na fase final de comercialização — Inclusão*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 148.º, alínea d)]

1. O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de carga e descarga de uma embarcação são serviços destinados a satisfazer as necessidades diretas do carregamento das embarcações referidas no artigo 148.º, alínea a), desta diretiva.

A este respeito, há que salientar que o artigo 148.º, alínea c), da Diretiva 2006/112, para o qual remete expressamente o artigo 148.º, alínea d), desta diretiva, visa, à semelhança deste último, isentar os serviços aplicáveis ao transporte marítimo internacional e refere-se, para designar esses serviços, às mesmas embarcações, concretamente, as da alínea a) desse mesmo artigo. Assim, sendo estas duas disposições semelhantes e complementares, deve interpretar-se o conceito de «necessidades diretas das embarcações e da respetiva carga» atendendo à sistemática das disposições do artigo 148.º, alínea c), da referida diretiva.

Ora, deve observar-se que o artigo 148.º, alínea c), da Diretiva 2006/112 isenta, designadamente, a locação, reparação e manutenção dos objetos, quando estes digam respeito a um objeto utilizado na exploração de uma embarcação abrangida pela alínea a) deste artigo. Em substância, este artigo 148.º,

alínea c), coloca, portanto, como exigência a existência de uma ligação entre a prestação de serviços efetuada e a exploração da embarcação em causa (v., neste sentido, acórdão de 4 de julho de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, n.º 21).

Os serviços de carga e descarga cumprem esta exigência. Com efeito, o transporte de carga constitui uma forma habitual de exploração de embarcações afetas à navegação em alto-mar. Ora, para que uma carga possa ser transportada e uma embarcação possa assim ser explorada, é necessário que a referida carga seja colocada a bordo dessa embarcação no porto de partida e depois descarregada no porto de chegada.

(cf. n.ºs 22-24, 26, disp. 1)

2. O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, podem ser isentas não só as prestações de carga e descarga de uma embarcação abrangida pelo artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva que ocorram na fase final de comercialização desse serviço mas também as prestações realizadas numa fase anterior, como uma prestação efetuada por um subcontratante a um operador económico que a fatura de novo, em seguida, a uma empresa transitória ou a uma empresa de transporte, e, por outro, podem igualmente ser isentas as prestações de carga e descarga efetuadas ao detentor dessa carga, como o exportador ou o importador da mesma.

Ora, neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 24 do acórdão de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), ao qual o órgão jurisdicional de reenvio se refere, que a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, cuja redação é retomada em termos idênticos no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112, apenas se aplica às operações efetuadas na fase final de comercialização do serviço em causa.

Essa jurisprudência, adaptada às especificidades dos processos na origem do referido acórdão, relativa às prestações de serviços que podem ser desviadas da sua finalidade, não pode ser aplicada a situações em que, devido à sua natureza, a finalidade de uma prestação de serviços pode ser certa a partir do momento em que foi estipulada. Com efeito, nessas situações, a aplicação correta e simples da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 fica garantida sem necessidade da implementação dos mecanismos de controlo e de fiscalização.

É essa a situação dos serviços de carga e descarga como os que estão em causa no processo principal. Com efeito, decorre da resposta à primeira questão que averiguar se estes serviços preenchem os requisitos de aplicação da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 depende unicamente do tipo de embarcação em que deve ser efetuada a carga ou a descarga. Assim, a utilização que é feita desses serviços pode ser dada como adquirida a partir do momento em que são acordadas as respetivas modalidades de execução.

Em contrapartida, no caso das prestações de serviços de carga e descarga, estando estas diretamente ligadas às cargas transportadas e, portanto, sendo o seu custo repercutível, como tal, nos detentores dessas cargas, a efetuação dessas prestações aos referidos detentores deve ser considerada como fazendo sempre parte da cadeia de comercialização das referidas prestações. Daqui decorre que essas prestações podem ser isentas com base no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112.

(cf. n.ºs 31, 33, 34, 45, 46, disp. 2)