CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JÁN MAZÁK
apresentadas em 29 de Março de 2007 [1]

1. As duas questões prejudiciais dizem respeito à interpretação do artigo 15.°, n.° 5, 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 [2], com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 [3] (a seguir «Sexta Directiva»).

2. As questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre a sociedade Navicon (a seguir «Navicon») e a autoridade fiscal espanhola competente, relativo à recusa desta última em isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as operações de fretamento parcial de uma embarcação para o transporte de contentores. A este respeito, é de referir que a legislação espanhola que transpõe a Sexta Directiva apenas prevê a isenção para o fretamento total.

3. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça é chamado a interpretar o conceito de fretamento utilizado no artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva e, em particular, a determinar se o conceito apenas se aplica ao fretamento de todo o navio (fretamento «total») ou também ao fretamento de uma parte do mesmo (fretamento «parcial»).

I — Legislação pertinente

A — *Legislação comunitária*

4. O artigo 15.° da Sexta Directiva dispõe o seguinte:

«Isenções das operações de exportação para fora da Comunidade, das operações equiparadas e dos transportes internacionais:

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas

1 — Língua original: inglês.
2 — JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.
3 — JO 1992, L 384, p. 47.

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:

[...]

4. As entregas de bens destinados ao abastecimento de barcos:

a) afectos à navegação no alto mar, e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;

b) de salvamento e de assistência no mar, ou afectos à pesca costeira, com excepção, relativamente a estes últimos, das provisões de bordo; [...]

5. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação dos barcos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 4 e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objectos — incluindo o equipamento de pesca — incorporados nos referidos barcos ou que sejam utilizados na sua exploração. [...]»

B — *Legislação nacional*

5. O artigo 22.º, n.º 1, da Lei n.º 37, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, dispõe:

«Isenções das operações equiparadas a exportações

Estão isentas do imposto, segundo as condições e requisitos que venham a ser estabelecidos na regulamentação, as seguintes operações:

Um: a entrega, construção, transformação, reparação, manutenção, fretamento total e locação das embarcações que a seguir se enumeram:

1. As embarcações aptas a navegar em alto mar afectas à navegação marítima internacional que assegurem o exercício de

actividades comerciais de transporte remunerado de mercadorias ou passageiros, incluindo os circuitos turísticos, ou de actividades industriais ou de pesca. [...]»

II — Factos na origem do litígio, processo principal e questões prejudiciais

6. A Navicon e a sociedade Compañia Transatlântica Española SA celebraram um contrato de fretamento parcial, mediante o qual a primeira disponibilizou à segunda, contra pagamento de um valor, uma parte do espaço das suas embarcações para transportar contentores entre vários portos da Península Ibérica e um território onde não se aplica o imposto sobre o valor acrescentado (as ilhas Canárias).

7. A Navicon não incluiu o montante do imposto sobre o valor acrescentado nas respectivas facturas, uma vez que estava convencida de que a operação estava isenta do pagamento de IVA. A autoridade fiscal espanhola competente procedeu a um ajustamento dos valores pagos ao abrigo do contrato de fretamento, correspondente ao valor do IVA, dado que considerou que a isenção não se aplicava nos casos de fretamento parcial e não total.

8. A Navicon contestou este ajustamento perante o Tribunal Económico Administrativo (tribunal administrativo regional) de Madrid, mas não obteve provimento. Recorreu desta decisão para o Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Supremo Tribunal de Justiça de Madrid), que decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias para que este se pronuncie a título prejudicial:

«1. O termo 'fretamento' relativo à isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que inclui apenas o fretamento da capacidade total da embarcação (fretamento total) ou de que inclui também o fretamento relativo a uma parte ou percentagem da capacidade da embarcação (fretamento parcial)?

2. A Sexta Directiva opõe-se a uma lei nacional que apenas permite a isenção do fretamento total?»

III — Principais argumentos apresentados ao Tribunal de Justiça

9. Os Governos espanhol e grego consideram que o conceito de «fretamento» utilizado no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva

apenas se refere ao fretamento de todo o espaço da embarcação e, por consequência, concluem que a legislação nacional respeita a directiva. As isenções consagradas na Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita porque constituem uma excepção ao princípio geral de que qualquer serviço fornecido a título oneroso por um sujeito passivo fica sujeito ao IVA.

10. O Governo belga e a Comissão alegam que o conceito de fretamento diz respeito tanto ao fretamento parcial como total.

11. Segundo o Governo belga, o objectivo literal do artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva é isentar o fretamento de determinadas embarcações, nomeadamente, das embarcações de mar (barcos) referidas no n.° 4, alíneas a) e b), e não de isentar determinados tipos de fretamento. Em qualquer caso, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma disposição de direito comunitário é susceptível de várias interpretações, deve dar-se prioridade à que é adequada para salvaguardar o seu efeito útil. Contudo, no presente caso, uma interpretação do conceito de fretamento que esteja limitada ao fretamento total põe em risco o efeito útil do artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva, uma vez que um fretamento parcial do mesmo tipo de embarcação para o mesmo trajecto conduziria ao pagamento de IVA, enquanto um fretamento total estaria isento.

12. A Comissão alega, em primeiro lugar, que o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que o primeiro período do artigo 15.° da Sexta Directiva não confere aos Estados-Membros poderes para influenciar o âmbito material da Sexta Directiva, conforme definido pela mesma. Além disso, as mercadorias exportadas para países terceiros têm de estar livres de quaisquer impostos quando deixam o território da Comunidade, o que faz com que os serviços de fretamento não possam ser tributados, independentemente de serem parciais ou totais. Por último, se o conceito de fretamento estivesse limitado ao fretamento total, tal significaria que o direito a uma isenção dependeria da dimensão da embarcação, já que um volume semelhante de carga seria ou não isento consoante a dimensão da embarcação em causa.

13. No entanto, a Comissão também invoca um argumento que poderia sustentar a opinião de que a legislação espanhola é compatível com o direito comunitário. Poder-se-ia dizer, por analogia, que o fretamento parcial devia ser considerado um transporte de bens e, assim, ser abrangido pelo artigo 15.°, n.° 13, da Sexta Directiva [4], que consagra, nomeadamente, uma isenção

4 — O artigo 15.°, n.° 13, da Sexta Directiva dispõe:
«As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, mas com excepção das prestações de serviços isentas em conformidade com o artigo 13.°, quando estiverem ligadas directamente à exportação de bens ou às importações de bens que beneficiem das disposições previstas no n.° 3 do artigo 7.° ou no n.° 1, ponto A, do artigo 16.°»

para os serviços de transporte relacionados com bens exportados. Porém, a Comissão considera que este argumento não deve proceder. Em primeiro lugar, a letra da Sexta Directiva sujeita o fretamento e o transporte de bens a regimes jurídicos diferentes e, em segundo lugar, os dois tipos de contratos são muito diferentes.

14. A Comissão alega que compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, com base na redacção do contrato entre as partes e com base na natureza e no conteúdo do serviço prestado, se o contrato em questão preenche as condições exigidas para um contrato de fretamento, para efeitos do artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva.

IV — Apreciação jurídica

15. Nos termos do artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva, o fretamento de embarcações (barcos) está isento de IVA. A disposição não define o conceito de fretamento de uma forma mais precisa.

16. Na prática, o fretamento pode dizer respeito a uma embarcação inteira, caso em que a operação é designada de fretamento «total», ou pode dizer apenas respeito a uma parte da embarcação, sendo designado de fretamento «parcial».

17. Resulta das observações dos Estados-Membros que intervieram no presente processo que o conceito de fretamento não tem sido interpretado de modo uniforme em toda a Comunidade, conforme resulta da legislação de aplicação adoptada por alguns Estados-Membros, incluindo a Espanha, de onde provém o presente pedido de decisão prejudicial, que restringe o conceito de fretamento ao fretamento «total», enquanto outras legislações nacionais, tal como a legislação belga, parece adoptar uma interpretação mais ampla, de acordo com a qual qualquer tipo de fretamento, seja «total» ou «parcial», é isento. Assim, coloca-se a questão do alcance que deve ser dado ao conceito de fretamento no contexto da isenção de IVA ao abrigo do artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva.

18. O Tribunal de Justiça tem repetidamente declarado que as isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita por constituírem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo [5]. O Tribunal de Justiça

5 — V., por exemplo, o acórdão de 16 de Setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, Colect., p. I-8379, n.° 25).

reiterou este princípio, designadamente, ao interpretar as isenções aplicáveis a embarcações de mar [6].

19. No entanto, este princípio da interpretação estrita não pode ter por efeito dar a este artigo 15.º um sentido diferente do que resulta claramente da sua letra [7].

20. Não há nada na disposição em questão nem noutra parte da Sexta Directiva que justifique restringir o termo «fretamento» a apenas fretamento «total». Conclui-se que, ao contrário do que é estabelecido na Sexta Directiva relativamente à isenção prevista no artigo 15.º, n.º 4, da directiva [8], os Estados-Membros não podem restringir a isenção estabelecida no artigo 15.º, n.º 5, da directiva até à entrada em vigor de regras fiscais comunitárias que especifiquem o âmbito de aplicação desta isenção. Assim, a restrição da acepção do termo «fretamento», no contexto das isenções de IVA estabelecidas pela Sexta Directiva, ao «fretamento total» parece ultrapassar a margem de apreciação de que gozam os Estados-Membros na transposição daquela directiva para o direito interno. Com efeito, a definição do âmbito de aplicação do IVA compete, em princípio, ao legislador comunitário e, para que uma restrição do âmbito de aplicação do IVA, designadamente, através de legislação nacional de aplicação, seja compatível com a Sexta Directiva, tem de ser possível inferi-la da letra, do objectivo e/ou da economia geral da Sexta Directiva.

21. A este respeito, coloca-se ainda a questão de saber se uma abordagem restritiva, tal como a do legislador espanhol, pode ser conciliada com o sistema e com o objectivo da Sexta Directiva. A este respeito, deve também referir-se que as isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário que devem ser colocados no contexto geral do sistema comum do IVA instituído pela Sexta Directiva [9].

22. Conforme alegaram o Governo belga e a Comissão, a interpretação da palavra «fretamento» utilizada no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva, no sentido de que se refere exclusivamente ao fretamento total conduziria a incoerências graves no tratamento das operações de fretamento relativamente ao IVA. Numa tal abordagem, o direito a uma isenção em relação a uma operação de fretamento dependeria da dimensão da embarcação, uma vez que uma operação de fretamento para o transporte do mesmo volume de carga estaria isento numa embarcação pequena, já que utilizaria a capacidade

6 — V. acórdão de 26 de Junho de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 19) e de 14 de Setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, Colect., p. I-8167, n.º 15).

7 — V., a este respeito, o acórdão Cimber Air (já referido na nota 5, n.º 29).

8 — O artigo 15.º, n.º 4, segundo período, dispõe o seguinte: «A Comissão apresentará ao Conselho, o mais rapidamente possível, propostas destinadas a estabelecer regras fiscais comunitárias que especifiquem o âmbito de aplicação e as modalidades práticas de aplicação da presente isenção, bem como das isenções previstas nos n.os 5 a 9. Até à entrada em vigor dessas regras, os Estados-Membros têm a faculdade de limitar o âmbito da isenção prevista no presente n.º 4.»

9 — V., designadamente, acórdãos de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 21); de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 25); Cimber Air (já referido na nota 5, n.º 23); e Elmeka (já referido na nota 6, n.º 20).

total de carga da embarcação e, por conseguinte, seria considerado um fretamento total, enquanto numa embarcação maior o mesmo volume de carga utilizaria apenas parte da capacidade total de carga, sendo, por consequência, considerado um fretamento parcial da embarcação. Estas incoerências colocariam em risco o efeito útil do artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

23. Além disso, se um contrato de fretamento «parcial» de embarcações de mar não fosse isento, este facto levaria a situações em que os custos de transporte de alguns bens exportados, designadamente, dos bens que são exportados mediante um fretamento parcial, não seriam isentos. Um tal resultado seria claramente contrário ao princípio do país de destino, segundo o qual os bens deverão ser tributados no país em que vão ser consumidos pelo consumidor final. Resulta, em especial, deste princípio que bens destinados a ser exportados para fora da Comunidade deverão estar livres de quaisquer impostos, incluindo de qualquer imposto sobre os seus custos relativos ao transporte para fora da Comunidade, porque esses custos serão incluídos no preço dos bens exportados.

24. Pode argumentar-se que a exclusão do fretamento «parcial» do âmbito da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva, relativa ao «fretamento» de embarcações, não ameaça necessariamente o princípio do país de destino. Com efeito, este último pode ser salvaguardado para bens exportados através de um fretamento «parcial» nos termos do artigo 15.º, n.º 13, da Sexta Directiva, que prevê, nomeadamente, a isenção do transporte de bens exportados, desde que estes bens preencham as condições estabelecidas nessa disposição. Conforme salientou a Comissão, é, contudo, questionável que uma tal aplicação deste artigo fosse coerente com o sistema e com a lógica da Sexta Directiva.

25. Em primeiro lugar, um contrato de fretamento e um contrato de transporte de bens são bastante diferentes no que respeita ao seu objecto e ao seu regime jurídico. Quando uma embarcação — ou parte dela, no caso de um fretamento parcial — é objecto de um contrato de fretamento e locação, é fornecida para um determinado fim, por exemplo, transporte, enquanto um contrato de transporte de bens é um contrato mediante o qual o transportador assume a obrigação de entregar os bens num determinado destino. Por outras palavras, enquanto contratos de fretamento e locação dizem respeito ao meio de transporte enquanto tal, um contrato de transporte diz respeito ao conteúdo que deve ser transportado pelo meio de transporte. Daqui decorre que, enquanto o fretador e o locador têm o direito de utilizar a embarcação que é objecto do acordo — ou de parte dele, no caso de fretamento parcial — o proprietário

dos bens que são transportados numa embarcação nos termos de um contrato de transporte de bens não tem esse direito, podendo apenas ter a expectativa de que os bens sejam entregues num determinado destino. Estas diferenças parecem sustentar o argumento de que o regime pertinente da Sexta Directiva devia ser diferente.

26. A equiparação do fretamento parcial ao transporte de bens é também susceptível de pôr em causa a necessidade de prever uma isenção distinta para o fretamento total. Se o fretamento parcial for semelhante ao transporte de bens, de tal modo que é equiparado a este, apesar das diferenças substanciais da natureza jurídica do contrato, poder-se-á duvidar que deva existir uma isenção distinta para o fretamento e que este não deva ser equiparado ao transporte de bens na sua totalidade. A equiparação do fretamento parcial ao transporte de bens seria, pois, difícil de conciliar com a letra da Sexta Directiva.

27. Por último, uma vez que estes dois tipos de contrato têm uma natureza jurídica claramente muito diferente, pode razoavelmente presumir-se que o legislador comunitário teria sido bem claro na Sexta Directiva se tivesse tido a intenção de restringir o conceito de fretamento apenas ao fretamento total e de equiparar o fretamento parcial ao transporte de bens.

28. Resulta do acima exposto que não há nenhuma razão convincente para equiparar o fretamento «parcial» ao transporte de bens, para efeitos de aplicação das isenções de IVA nos termos da Sexta Directiva, em vez de considerar que é abrangido pela isenção para o fretamento prevista no artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva [10].

29. Por todas as razões precedentes, deve responder-se à primeira questão que, para efeitos da isenção prevista no artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva, o termo «fretamento» deve ser interpretado no sentido de que inclui tanto o fretamento da capacidade total da embarcação (fretamento total) como o fretamento relativo a uma parte ou a uma percentagem da capacidade da embarcação (fretamento parcial).

30. Resulta ainda do exposto que se deve responder à segunda questão que a Sexta Directiva se opõe a uma lei nacional que apenas permite a isenção do fretamento total.

10 — Posto isto, para assegurar a devida aplicação da Sexta Directiva, nada impede a um órgão jurisdicional nacional de alterar a qualificação de um contrato de fretamento «parcial» se chegar à conclusão que este último é, num determinado caso, e com base nas cláusulas do contrato em causa, apenas um contrato de transporte de bens e, por isso, designado erradamente de contrato de «fretamento» a fim de ser abrangido pelas condições de isenção relativas a operações de fretamento estabelecidas no artigo 15.°, n.° 5, da Sexta Directiva.

V — Conclusão

31. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais do seguinte modo:

1. Para efeitos da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, o termo «fretamento» deve ser interpretado no sentido de que inclui tanto o fretamento da capacidade total da embarcação (fretamento total) como o fretamento relativo a uma parte ou a uma percentagem da capacidade da embarcação (fretamento parcial).

2. A Sexta Directiva opõe-se a uma lei nacional que apenas permite a isenção do fretamento total.