ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de Setembro de 2004 *

No processo C-382/02,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE,

apresentado pelo Vestre Landsret (Dinamarca), por decisão de 9 de Outubro de 2002, entrado no Tribunal em 23 de Outubro de 2002, no processo

Cimber Air A/S

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (relator), J. N. Cunha Rodrigues e N. Colneric, juízes,

* Língua do processo: dinamarquês.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Março de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Cimber Air A/S, por R. Mikelsons, advokat,

— em representação do Governo dinamarquês e do Skatteministeriet, por M. J. Molde, na qualidade de agente, assistido por P. Biering, advokat,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e N. B. Rasmussen, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Março de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação do artigo 15.º, n.os 6, 7 e 9, 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 (JO L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido tem origem no litígio que opõe a sociedade Cimber Air A/S ao Skatteministeriet (Ministério das Questões Fiscais dinamarquês), relativamente ao pedido de reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «IVA») pago sobre entregas de bens e prestações de serviços a aeronaves relativamente às quais a legislação dinamarquesa relativa ao IVA não concede o direito ao reembolso.

Enquadramento jurídico

Direito comunitário

3 O artigo 15.º da Sexta Directiva que regula as isenções das operações de exportação, das operações equiparadas e dos transportes internacionais dispõe:

«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:

1. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º

2. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no território do país, ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º, com excepção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de barcos de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.

[...]

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. As entregas de bens destinados ao abastecimento das aeronaves referidas no n.º 6.

[...]

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.

[...]»

Legislação nacional

4 As regras sobre a isenção de IVA constam da lov om mervaerdiafgift (lei relativa ao IVA), de 16 de Agosto de 2000 (a seguir «lei de 16 de Agosto de 2000»). As suas normas regulam a cobrança do IVA sobre as entregas de bens e prestações de serviços destinadas às companhias aéreas.

5 O artigo 34.º, n.º 1, da lei de 16 de Agosto de 2000, que diz respeito às isenções de IVA aplicáveis às entregas de bens e prestações de serviços destinados a determinadas aeronaves, dispõe:

«Estão isentos de imposto os seguintes fornecimentos de bens e serviços:

[...]

7. equipamento necessário fornecido para ser utilizado a bordo de aeronaves e em navios de longo curso, com excepção de aviões de turismo [...], assim como prestações de serviços efectuadas para essas aeronaves [...].

8. Venda e locação de aeronaves [...] com excepção de aviões de turismo e barcos de recreio.

9. Reparação, manutenção e transformação das aeronaves referidas no ponto 8 [...] assim como entrega, locação, reparação e manutenção do equipamento fixo.

[...]

16. Fornecimento de víveres e outros artigos necessários às empresas de abastecimento, assim como aos navios ou aeronaves para utilização a bordo ou para venda aos passageiros, em conformidade com as normas da lei aduaneira.»

6 Assim, por força do disposto no artigo 34.º, n.º 1, pontos 7 e 16, da lei de 16 de Agosto de 2000:

— as taxas de descolagem e aterragem;

— o combustível;

— o *catering*;

— o manuseamento de bagagem,

constituem as «entregas» e «prestações de serviços» referidas no artigo 15.º, n.os 7 e 9, da directiva e só estão isentos de IVA se o fornecimento tiver lugar para um voo internacional.

7 Quanto às aquisições efectuadas para voos internacionais, incluindo voos de trânsito, o IVA pago pode ser reembolsado nos termos do artigo 45.º, n.º 3, da lei de 16 de Agosto de 2000, o que não sucede com as aquisições efectuadas para voos internos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A Cimber Air A/S é uma companhia aérea cuja actividade principal é o tráfego aéreo nas linhas regionais regulares na Europa, em cooperação com as suas parceiras SAS e Lufthansa. A Cimber Air A/S assegura voos internos na Dinamarca e voos internacionais entre a Dinamarca e o estrangeiro. A Cimber Air S/A explora, além disso, linhas cujos pontos de partida e de destino se situam no estrangeiro.

9 No processo principal, o Skattenministeriet entende que não existe isenção de IVA relativamente a determinados fornecimentos às aeronaves da Cimber Air A/S que efectuam voos internos, isto é, entre dois aeroportos situados na Dinamarca, visto que a isenção só beneficia as aeronaves que efectuem um voo internacional. Em

contrapartida, a Cimber Air A/S entende que todos os fornecimentos às aeronaves que efectuem voos internos devem beneficiar da isenção, dado que se dedica essencialmente ao tráfego internacional.

10 Por conseguinte, a Cimber Air A/S intentou perante o Vestre Landsret uma acção na qual pede a condenação do Skatteministeriet a reconhecer que os bens e serviços que lhe foram fornecidos após 30 de Abril de 2001 estão isentos de IVA, pois o transporte internacional constitui o essencial da sua actividade.

11 A Cimber Air A/S pede, além disso, que o Skatteministeriet seja condenado a reembolsar-lhe o excedente de IVA que entende ter pago indevidamente. Esse montante é o do IVA que a Cimber Air A/S pagou aos seus fornecedores por diversos fornecimentos efectuados para voos exclusivamente internos ou relacionados com esses voos.

12 As partes divergem quanto à questão de saber se as disposições conjugadas do artigo 15.º, n.os 7 e 9, da Sexta Directiva, por um lado, e do n.º 6 do mesmo artigo, por outro, obstam à cobrança de IVA sobre fornecimentos destinados às aeronaves da Cimber Air A/S quando estas últimas efectuam um voo interno, ao passo que os voos da companhia são essencialmente internacionais.

13 Nestas circunstâncias, o Vestre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«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?

2) Em caso disso, quais os critérios, tais como, por exemplo, o volume de negócios, lugares/quilómetros, passageiros/quilómetros ou o número de passageiros ou de voos, são 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?»

Quanto à primeira questão

14 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os n.os 6, 7 e 9 do artigo 15.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que as entregas de bens e prestações de serviços, referidas nessas disposições, a aeronaves que efectuem voos internos mas que sejam utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional, estão isentas de IVA.

Observações apresentadas ao Tribunal

15 O Governo dinamarquês sustenta que, uma vez que o artigo 15.º da Sexta Directiva diz respeito à isenção das exportações para fora da Comunidade, os n.os 7 e 9 desse

artigo só se podem referir a entregas de bens ou prestações de serviços destinados a voos internacionais, sendo essa condição apreciada para cada movimento de aeronaves. O n.º 6 desse mesmo artigo 15.º, nos termos do qual as entregas de bens ou prestações de serviços referidas neste artigo devem ser apreciadas face às actividades principalmente exercidas pela companhia de navegação aérea, constitui somente uma excepção relativamente ao referido artigo 15.º interpretado globalmente.

16 O Governo dinamarquês, para fundamentar a sua interpretação, recorda que as disposições relativas às isenções no território do país são objecto do artigo 13.º da Sexta Directiva. Ora, as entregas de bens e prestações de serviços para voos no território do país não são isentas de imposto por esse artigo, o que corrobora a demonstração de que as disposições do artigo 15.º, n.os 7 e 9, dessa directiva não dizem respeito às entregas de bens ou prestações de serviços destinados às aeronaves utilizadas nas linhas internas, ainda que a companhia a que pertencem assegure principalmente voos internacionais.

17 Esse entendimento é partilhado pela Comissão, que observa, além disso, que as disposições da Sexta Directiva relativas às isenções fiscais devem ser interpretadas de forma estrita a fim de respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Esse princípio impõe a igualdade fiscal para todos os transportes nacionais.

18 A Comissão admite que o artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Directiva derroga expressamente o princípio da neutralidade fiscal mas observa que nada indica, nos trabalhos preparatórios, que os n.os 7 e 9 do mesmo artigo permitem semelhante derrogação, pelo que só podem beneficiar da isenção fiscal referida nesses números as entregas de bens e outras prestações destinadas a aeronaves utilizadas unicamente para o tráfego internacional.

19 A Cimber Air A/S, apoiada na audiência pelo Governo alemão, interpreta de forma diversa as disposições do artigo 15.°, n.os 7 e 9, da Sexta Directiva. Esta sociedade entende que a isenção do IVA para as prestações referidas nessas disposições diz respeito às aeronaves que efectuam um voo interno quando a companhia de navegação aérea a que pertencem se dedica essencialmente ao tráfego internacional remunerado.

20 A Cimber Air A/S e o Governo alemão justificam a ofensa ao princípio da neutralidade fiscal com as dificuldades para determinar, quando uma aeronave efectua voos internos e internacionais, qual a parte das prestações que deve ser considerada isenta e qual deve ser sujeita a IVA.

21 Por conseguinte, no seu entender, o critério determinante que faz prevalecer a letra da lei sobre o princípio da neutralidade fiscal, de forma que as entregas de bens e outras prestações de serviços, referidas no artigo 15.°, n.os 7 e 9, da Sexta Directiva, estejam isentas, é a pertença da aeronave que beneficia da isenção a uma companhia de navegação aérea que se dedica essencialmente ao tráfego internacional. Este critério permite uma aplicação simples e coerente das regras prescritas no artigo 15.°, n.os 6, 7 e 9, da Sexta Directiva.

22 A Cimber Air A/S extrai dessa interpretação, relativamente ao litígio no processo principal, a conclusão de que as regras dinamarquesas e a sua aplicação, que limitam o benefício da isenção unicamente às aeronaves que efectuam um voo internacional, são incompatíveis com o direito comunitário.

Resposta do Tribunal

23 As isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário que devem ser colocados no contexto geral do sistema comum do IVA instaurado pela Sexta Directiva (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 18; de 5 de Junho de 1997, SDC, C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 21, e de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 25).

24 Esse sistema assenta em dois princípios. Por um lado, o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços e cada entrega de bens efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. E, por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que os operadores económicos que efectuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA.

25 Por estes motivos, embora seja pacífico que a Sexta Directiva pode prever isenções que colidem com os princípios referidos no número anterior, o Tribunal entende que as referidas isenções devem ser objecto de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdãos SDC, já referido, n.º 20; de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12, e Kügler, já referido, n.º 28).

26 No caso em apreço, segundo o artigo 15.º, n.ºs 7 e 9, da Sexta Directiva, as entregas de bens destinados ao abastecimento das aeronaves referidas no n.º 6 do mesmo artigo e as prestações de serviços que não sejam as referidas nesse n.º 6, efectuadas para as necessidades directas das referidas aeronaves e da respectiva carga estão isentas de IVA.

27 Ora, esse artigo 15.º, n.º 6, diz respeito às «aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado».

28 Por isso, ao contrário do que afirmam a Comissão e o Governo dinamarquês, a isenção prevista no artigo 15.º da Sexta Directiva refere-se, formalmente, tanto nos n.os 7 e 9 como no n.º 6 desse mesmo artigo, aos voos internos das aeronaves utilizadas por companhias cuja actividade seja principalmente internacional.

29 A circunstância, invocada pela Comissão, de as isenções no interior do território de um Estado-Membro estarem previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva e de as condições de isenção do artigo 15.º da mesma directiva estarem completamente harmonizadas não pode ter por efeito dar a este artigo 15.º um sentido diferente daquele que resulta claramente da sua leitura.

30 Cabe, pois, responder à primeira questão que as disposições do artigo 15.º, n.os 6, 7 e 9, da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que as entregas de bens e prestações de serviços, referidas nessas disposições, a aeronaves que efectuem voos internos mas que sejam utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional estão isentas de IVA.

Quanto à segunda questão

31 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, quais os critérios que devem ser adoptados para se determinar se uma companhia de navegação aérea se dedica essencialmente ao tráfego internacional.

Observações apresentadas ao Tribunal

32 A Comissão e o Governo dinamarquês entendem que não há que responder a esta questão, tendo em conta a resposta que deve ser dada primeira.

33 A Cimber Air A/S sustenta que o termo «essencialmente» utilizado no artigo 15.°, n.° 6, da Sexta Directiva deve ser apreciado face à totalidade do tráfego a que se dedica uma companhia de navegação aérea, procedendo a uma apreciação no tempo, por um lado, e à análise dos critérios de produção e de vendas, por outro.

34 A Cimber Air A/S sustenta que a parte internacional do tráfego deve ser determinada com base num longo período, de forma a que, se uma companhia de navegação aérea se tiver dedicado, durante vários anos, essencialmente ao tráfego internacional e, num decurso de um determinado ano, essa actividade tiver diminuído, tal facto não implique, por força desse último ano, um tratamento fiscal diferente em matéria de IVA para as aeronaves dessa companhia.

35 Quanto aos critérios susceptíveis de determinar a importância do tráfego internacional de uma companhia de navegação aérea, a Cimber Air A/S propõe a medição da produção em lugares-quilómetros, o que permitiria determinar, assim, a parte do volume de negócios realizada pelos voos internacionais.

36 A sociedade alega que indicadores como o número de passageiros pagadores e o número de voos não dão uma medida tão exacta da importância da actividade de uma companhia aérea.

Resposta do Tribunal

37 Pelos motivos invocados nos n.os 23 a 25 do presente acórdão, a noção de «companhias que se dedique essencialmente ao tráfego internacional» tem alcance comunitário e deve ser objecto de interpretação estrita na medida em que constitua o fundamento de isenções do IVA.

38 Esta interpretação deve ter em conta a disparidade existente entre determinadas versões linguísticas da disposição em causa. Com efeito, as versões francesa, italiana, espanhola e portuguesa do artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Directiva empregam o termo «essencialmente» ou seu equivalente, ao passo que as versões dinamarquesa, alemã, inglesa e neerlandesa empregam, respectivamente, os termos «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» e «hoofdzakelijk». Por força destas últimas expressões, a disposição citada refere-se às companhias aéreas nas quais o tráfego internacional apenas apresenta uma simples predominância sobre o tráfego não internacional, ao passo que segundo as primeiras, o tráfego internacional deve representar a actividade quase exclusiva dessas companhias.

39 Desta análise pode deduzir-se que, em qualquer caso, devem ser consideradas companhias que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional aquelas cujas actividades não internacionais se revelem sensivelmente menos importantes do que as suas actividades internacionais.

40 Importa, pois, responder à segunda questão que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar a importância respectiva das partes internacionais e não internacionais das actividades dessas companhias. Para proceder a essa apreciação, podem ser tomados em conta todos os elementos que dêem uma indicação da importância relativa do tipo de tráfego em causa, nomeadamente o volume de negócios.

Quanto às despesas

41 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas para apresentar observações ao Tribunal, que não as das referidas partes, não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal (Segunda Secção) declara:

1) **As disposições do artigo 15.º, n.os 6, 7 e 9, 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 — devem ser interpretadas no sentido de que as entregas de bens e prestações de serviços, referidas nessas disposições, a aeronaves que efectuem voos internos mas que sejam utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional estão isentas de IVA.**

2) **Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar a importância respectiva das partes internacionais e não internacionais das actividades dessas companhias. Para proceder a essa apreciação, podem ser tomados em conta todos os elementos que dêem uma indicação da importância relativa do tipo de tráfego em causa, nomeadamente o volume de negócios.**

Assinaturas.