CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CARL OTTO LENZ apresentadas em 14 de Fevereiro de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

A — Os factos

1. No processo que hoje está para debate trata-se de três questões relativas às receitas próprias da Comunidade. A primeira questão consiste em saber se os transportes entre a França continental e o departamento da Córsega, na medida em que ocorrem em águas internacionais estão sujeitos em si ao imposto sobre o valor acrescentado em conformidade com o disposto na Directiva 77/388/CEE [1].

2. A segunda questão consiste em saber se a França, dado que não se comportou em conformidade com o aí disposto (pelo contrário, manteve a regulamentação já anteriormente existente sobre a isenção de impostos para transportes entre a França continental e a Córsega), deve efectuar pagamentos compensatórios no quadro da colocação à disposição de recursos próprios da Comunidade em relação aos anos de 1980 a 1985 (porque, na verdade, a isenção praticada poderia, quando muito, apoiar-se no disposto no artigo 28.° da Directiva 77/388 conjugado com o respectivo anexo F ponto 17).

3. A terceira questão consiste em saber se estes pagamentos compensatórios — até ao momento não efectuados — devem ser acrescidos com juros de mora a contar de 31 de Outubro de 1986 (data em que deveriam ter sido colocados à disposição da Comissão, dando satisfação a um convite da parte desta).

4. A Comissão é, como se sabe, de opinião de que aqueles transportes em que o lugar de partida e de chegada se situam em território francês e não seja feita escala em território de outros Estados-membros deveriam considerar-se como prestações de serviço *no interior do país* (na acepção do artigo 2.° da Directiva 77/388) e assim sujeitos a imposto na sua totalidade com os efeitos que isso implica na colocação à disposição dos recursos próprios das Comunidades, em conformidade com o disposto no artigo 2.° do Regulamento n.° 2892/77 [2]. Dado que a República Francesa é de opinião diferente (que de resto é partilhada — como vimos — pelo Reino de Espanha) foi instaurado um processo em conformidade com o disposto no artigo 169.° do Tratado CEE em que, de acordo com o pedido da Comissão deve ser declarado «que a França violou as suas obrigações decorrentes do Tratado CEE, que não cumpriu a obrigação de calcular os recursos próprios não pagos referentes ao anos de 1980 a 1985 e aos exercícios posteriores, que não cumpriu a obrigação de fornecer uma cópia desses cálculos à Comissão e que não observou a obrigação de colocar à disposição da Comissão o montante equivalente aos recursos próprios em causa, ao ter isentado de imposto sobre o valor acrescentado, com violação do disposto na sexta directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a parte internacional dos

* Língua original: alemão

1 — JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — JO 1977, L 336, p. 8; EE 01 F2 p. 83.

transportes entre a França continental e o departamento da Córsega e que não observou as obrigações decorrentes do disposto no artigo 11.° do Regulamento n.° 2891/77 [3] de pagar juros de mora em relação a esses montantes desde a data indicada por banda da Comissão até à colocação desses montantes à disposição».

B — Quanto a isto é, em minha opinião, adequada a seguinte apreciação:

5. 1) Deve admitir-se sem mais que, atendendo ao *teor literal da Directiva* 77/388, não é óbvio considerar correcto o ponto de vista da Comissão. Ele milita, pelo contrário, mais a favor da opinião defendida pela França e pela Espanha, pois lê-se no artigo 2.° que estariam sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado (entre outras coisas) as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no *interior do país*, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, e lê-se no artigo 3.° que o «território do país» corresponde ao *âmbito de aplicação do Tratado* que institui a Comunidade Económica Europeia, tal como é definido relativamente a cada Estado-membro, no artigo 227.° (o que não inclui na verdade as águas internacionais).

6. 2) Deve reconhecer-se, além disso, que os *dois acórdãos*, que foram principalmente invocados neste processo (nomeadamente os processos 168/84 [4] e 283/84 [5]) nem são directamente adequados para escorar o ponto de vista da Comissão nem para corroborar o ponto de vista da demandada, dado que não tomam manifestamente posição quanto ao problema que agora interessa e que à época não foi objecto de tratamento.

7. De facto, no acórdão do processo 168/84 (tratava-se aqui de prestações de serviço a bordo de navios) salienta-se apenas que o artigo 9.° da Directiva 77/388 não limita a *faculdade* de os Estados-membros tributarem prestações de serviços que sejam efectuadas fora do seu território (o que torna simplesmente manifesto que está aberta aos Estados-membros tal *possibilidade* mas não envolve uma obrigação de proceder dessa forma).

8. O mesmo foi estabelecido no acórdão do processo 283/84 (aqui tratava-se do transporte marítimo entre a península italiana e a Sardenha que foi sujeito a imposto sobre o valor acrescentado em relação à totalidade do percurso) simplesmente — analogamente à questão levantada no presente processo de saber se um Estado-membro pode ir tão longe ou se tal tributação é excluída tendo em conta o disposto na directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado —, a directiva, nomeadamente, a alínea b) do n.° 2 do artigo 9.°, não limita de forma nenhuma a *liberdade* de os Estados-membros alargarem o âmbito de aplicação do seu direito tributário para além dos seus próprios limites territoriais de soberania (o que de novo significa apenas que eles teriam tal possibilidade mas não uma obrigação de proceder dessa forma).

9. A circunstância — acrescente-se de algum modo a título de parêntesis — de na versão alemã do acórdão em outra passagem se ler: «Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind*...», não tem, pelo contrário, manifestamente qualquer significado, pois

3 — JO 1977, L 336, p. 1; EE 01 F2 p. 76.

4 — Acórdão de 4 de Julho de 1985, Günter Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Recueil 1985, p. 2251).

5 — Acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Colect. 1986, p. 231).

nesta formulação de maior alcance estamos de facto face a um erro de tradução como o mostra uma comparação com a versão italiana (a língua do processo era o italiano) e com a versão francesa do acórdão («nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni...»; «dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes...» respectivamente). (Na hipótese de tais transportes que podem ser considerados como transportes puramente internos...»).

10. 3) Afigura-se certamente digno de atenção — e por isso não devem esses acórdãos ser completamente postos de lado no tratamento do presente caso — que no processo 168/84 foi salientado que a *função* do referido *artigo 9.°* da directiva seria «estabelecer uma repartição racional das esferas de aplicação das legislações nacionais relativas ao imposto sobre o valor acrescentado» (o que permite a conclusão de que as formulações nele acolhidas não deveriam ser sobrevalorizadas na medida em que se trata simplesmente da determinação do âmbito de aplicação da directiva), e que também aqui se trata de prestações de serviços que são efectuadas fora da soberania territorial dos Estados-membros «a bordo de *navios de mar sujeitos* à sua *jurisdição*» (o que parece aludir a uma relativização do princípio da territorialidade tão acentuado pela França e pela Espanha).

11. Também no acórdão do processo 283/84 (como de resto também no acórdão do processo 51/88 [6]) se aponta para a função do artigo 9.° da directiva de, através da determinação do respectivo âmbito de aplicação do direito nacional relativo ao imposto sobre o valor acrescentado, evitar conflitos em casos em que uma prestação de serviços pode ter elementos de conexão com a ordem jurídica de vários Estados-membros.

12. Além disso, foi acentuado que não surgiria qualquer conflito de competências se o navio, com o qual é executado o transporte liga dois pontos de um e mesmo Estado e a rota escolhida, mesmo quando decorre parcialmente fora do território nacional, não tem escala em território que esteja sujeito à soberania de outro Estado. Consequentemente para tais transportes que podem ser considerados como transportes efectuados totalmente no território do país deveria ser determinado o *âmbito espacial de aplicação* do imposto sobre o valor acrescentado com o auxílio das normas de base contidas *nos artigos 2.° e 3.°* da directiva, mas não com recurso ao artigo 9.° Isto torna claro que, para a solução do presente caso em que a alínea b) do n.° 2 do artigo 9.°, a cujo teor literal se atém particularmente a representante da Espanha, não intervém, é conveniente manter-se antes dentro das regras gerais do Tratado quanto ao âmbito de aplicação espacial do direito comunitário.

13. Além disso, com o auxílio destes acórdãos — já porque eles acentuam que *cabe* aos Estados-membros a *faculdade* de tributar partes do percurso em águas internacionais — pode mostrar-se facilmente que a argumentação do Governo francês relativa aos limites da soberania estatal derivados do direito internacional não tem grande importância.

14. 4) Se já os referidos acórdãos tornam claro que não é oportuno, na determinação do âmbito de aplicação das normas do Tratado, sobrevalorizar o princípio da territorialidade, ao qual a França e a Espanha atribuem tão grande significado, então, para reforço desta ideia que é relevante para o nosso caso, podem ser invocados outros acórdãos que tornam claro que os princípios

6 — Acórdão de 15 de Março de 1989, Hamann (51/88, Colect. 1989, p. 767).

do Tratado, em certos casos, exigem também aplicação a actividades desenvolvidas fora do território de aplicação do Tratado e, por isso, não subsiste qualquer motivo para uma compreensão demasiado restrita do âmbito de aplicação do direito comunitário.

15. Recordo aqui, por um lado, o acórdão do processo 167/73 [7] em consequência do qual a condição, aplicável segundo a legislação de trabalho francesa para o transporte marítimo, de que a tripulação de um navio deveria compor-se numa determinada percentagem de elementos de nacionalidade francesa é incompatível com o artigo 48.° do Tratado e com o Regulamento (CEE) n.° 1612/68 [8], adoptado nessa matéria. Se aqui for sublinhado que o transporte marítimo está sujeito às disposições gerais do Tratado e que, por isso, é proibida qualquer discriminação no que toca ao acesso ao emprego e às *condições de emprego*, então dificilmente poderá supor-se que isto valha apenas na medida em que os navios em causa se encontrem dentro das águas de soberania territorial dos Estados-membros.

16. O princípio de que o exercício passageiro de actividades (aqui o transporte por águas internacionais) não basta para excluir a aplicação do direito comunitário (no caso a directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), caso a actividade apresente uma conexão suficientemente estreita com o território da Comunidade (no caso o porto de partida e o porto de chegada situam-se no mesmo Estado-membro), é confirmado através do acórdão no processo 237/83 [9]. Através deste acórdão, o direito comunitário da segurança social foi declarado aplicável a uma actividade que um trabalhador nacional de um Estado-membro exercia por conta de um empresário nacional de outro Estado-membro num *país terceiro*.

17. Refiro-me, por outro lado, ao acórdão do processo 9/88 [10] (em que se tratava da questão de saber se um trabalhador português ao serviço de um navio neerlandês no exercício da sua actividade beneficia do princípio de igualdade de tratamento consagrado em direito comunitário). Na minha ideia é de grande importância que aí — com referência à jurisprudência segundo a qual actividades profissionais exercidas fora do território da Comunidade podem ser consideradas como actividades de trabalhadores que exercem actividade no território de um Estado-membro, desde que exista uma conexão suficientemente estreita com este território — tenha sido declarado que um trabalhador português a bordo de um navio neerlandês deve ser considerado como trabalhando no território desse Estado-membro desde que existam conexões suficientemente estreitas com ele (que se aferem tendo em conta o registo do navio, a sede da companhia de navegação nos Países Baixos, a contratação nos Países Baixos, a competência do direito neerlandês sobre a relação laboral, a sujeição à segurança social neerlandesa e a competência da legislação neerlandesa relativa ao imposto sobre rendimentos).

18. 5) Assim, se as considerações óbvias segundo a jurisprudência referida (sobre a relativização do princípio da territorialidade e sobre o exacto alcance do âmbito de aplicação espacial das normas do Tratado) militam contra o ponto de vista admitido pela

7 — Acórdão de 4 de Abril de 1974, Comissão (167/73, Recueil 1974, p. 359).

8 — JO 1968, L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77

9 — Acórdão de 12 de Julho de 1984, SARL Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie de Paris (237/83, Recueil 1984, p. 3153).

10 — Acórdão de 27 de Setembro de 1989, Mário Lopes da Veiga/Staatssecretaris van Justitie (9/88, Colect. 1986, p. 2989).

França e pela Espanha na interpretação da directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, algumas reflexões mais corroboram acrescidamente a hipótese de que a opinião da Comissão é a correcta.

19. a) Neste contexto, não estou naturalmente a pensar tanto na circunstância — mencionada pela Comissão e certamente também interessante — de que, na décima sexta reunião do Comité Consultivo do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, uma larga maioria das delegações se pronunciou a favor de uma tributação de prestações de transporte como a que agora interessa. Pois isto aconteceu — como a Comissão admitiu e como a França o invoca insistentemente — simplesmente devido a considerações de ordem prática, todavia, não foi declarado que esta conclusão seja juridicamente forçosa.

20. b) Importante, pelo contrário, é a referência ao *objectivo da harmonização* prosseguido com a Directiva 77/388, no qual — como resulta do título da directiva — se inclui o esforço no sentido da consecução de uma matéria colectável uniforme.

21. Se não se perde isto de vista — caso em que, como a Comissão acentuou com razão, não pode esquecer-se que se trata de uma harmonização integral e o facto de todas as isenções (como foi salientado no acórdão do processo 235/85 [11]), «deverem ser expressas e precisas» (n.° 19) —, então impõe-se precisamente a conclusão de que não é compatível com isto (como já foi exposto nas conclusões relativas ao processo 283/84) uma tributação diferenciada dos transportes entre dois lugares de um Estado-membro, conforme ocorra por terra ou por mar e, no último caso, ainda conforme o transporte tenha lugar nas águas costeiras ou para além da zona das doze milhas (o que, aliás, também seria dificilmente controlável e desta forma não estaria em sintonia com o pensamento expresso no décimo sétimo considerando do preâmbulo da directiva no sentido de simplificar a cobrança do imposto e evitar evasões fiscais). Mesmo se é de admitir que tais reflexões não têm qualquer significado em relação ao transporte para a Córsega, não deve ser contestada, porém, a sua relevância para outro grupo de casos que se podem imaginar sem mais em alguns Estados-membros, e com isto se justifica tomá-las em consideração na interpretação da directiva que tem de facto alcance geral. Tendo isto em conta, é natural, de facto, a suposição de que a directiva seja dominada pelo princípio de que deva considerar-se como uma prestação no território do país um transporte que ocorre entre dois lugares de um Estado-membro sem que seja feita escala em território estrangeiro.

22. c) Além disso, vão ainda neste sentido elementos que podem extrair-se do *acto relativo às condições de adesão* e às adaptações dos tratados — em vigor em relação à Espanha e a Portugal.

23. A Comissão, neste contexto, referiu-se, como é sabido, por um lado, ao ponto V «Fiscalidade» do anexo I, segundo o qual foi aditado ao artigo 15.° da Directiva 77/388 um número no sentido de que a República Portuguesa pode *assimilar ao transporte internacional* os transportes marítimos e aéreos entre as ilhas que compõem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira e entre estas e o continente. E invocou, por outro lado, o artigo 374.° desse acto em consequência do qual o aditamento há pouco referido não afecta o montante dos

11 — Acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Reino dos Países Baixos (235/85, Colect. 1987, p. 1471).

direitos que são devidos a título de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado.

24. De acordo com isto deve ser realmente admitido que no estabelecimento destas disposições todos os estados participantes partiram do facto de que, no caso dos referidos transportes, segundo a directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, se trata em si de transportes nacionais sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado. Se tivesse sido claro, na verdade, que a directiva deve interpretar-se tal como é sugerido pela França e pela Espanha (que seja, portanto, permitido aos Estados-membros tributar ou não tais transportes), então não se teria necessidade do aditamento contido no Acto de Adesão ou — isto refere-se à observação feita oralmente pelo Governo de Espanha no sentido de que o aditamento ao artigo 15.° da directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado teria sido necessária porque também deviam ser abrangidos os troços do percurso feito nas águas territoriais — poderia ter-se limitado a falar da assimilação do transporte nas águas costeiras a um transporte internacional.

25. A isto, em minha opinião, não pode igualmente contrapor-se que o sentido de tais disposições especiais contidas no acto de adesão seja fixar soluções para problemas específicos do acto de adesão de um país membro e que, por isso, não deveriam ser delas extraídas conclusões de grande alcance. Se — como aconteceu no ponto V do anexo I do Tratado de Adesão em relação ao artigo 15.° da directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado — se resolve completar e alterar o sistema existente, então, com isto manifesta-se também — incidentalmente — como se deve compreender o sistema num determinado aspecto, isto significa que tem lugar, por assim dizer, uma interpretação autêntica de normas existentes e não apenas a solução de um problema concreto de adesão.

26. Além disso — isto relaciona-se com o referido artigo 374.° do Tratado de Adesão — também não se consegue ver de forma alguma por que razões precisamente Portugal devia ser onerado com um dever de pagamento em relação ao imposto sobre o valor acrescentado por prestações de transporte para os referidos lugares. Face às grandes distâncias que estão aqui em causa entre o continente e as ilhas adjacentes e o poder económico do Estado-membro em causa, dever-se-ia esperar, pelo contrário, uma exoneração.

27. Portanto, na verdade, não pode aqui tratar-se da solução de um problema particular; pelo contrário, é mais natural partir, neste contexto, do esclarecimento de um princípio com validade geral para todos os Estados-membros.

28. 6) Opinaria, portanto, no sentido de que — tendo em conta a valoração racional de todos os aspectos relevantes — deve reconhecer-se que a Comissão apresentou os melhores argumentos a favor do seu ponto de vista. A directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado exige, portanto, uma tributação do transporte global entre a França continental e a Córsega e vem, quando muito, ao caso uma isenção em conformidade com o disposto na alínea b) do n.° 3 do artigo 28.° conjugada com o anexo F da directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a qual a França pretendia, como é sabido, invocar apenas na medida em que se tratasse de um transporte dentro das águas costeiras).

29. Atendendo a isto, resulta clara também a outra conclusão (em relação à qual, no fundo, não havia qualquer confronto litigioso) de que tem de ser efectuado um cálculo correspondente dos recursos próprios resultantes do imposto sobre o valor acrescentado em conformidade com o disposto

no Regulamento n.° 2892/77, devendo estes ser colocados à disposição da Comunidade.

30. Torna-se, além disso, claro que da circunstância de, apesar da insistência da Comissão, isso não ter acontecido, resulta uma obrigação de pagamento de juros em conformidade com o disposto no artigo 11.° do Regulamento n.° 2891/77. Para isto é suficiente qualquer atraso nas inscrições a crédito da conta. Pelo contrário, não é importante, segundo a jurisprudência do Tribunal, o motivo do atraso da inscrição a crédito da conta (acórdão do processo 303/84 [12]) e em particular o facto de o Estado-membro em causa não partilhar a opinião jurídica da Comissão (processo 93/85 [13]), portanto — o que foi acentuado no presente caso —, de ter-se partido de boa-fé de uma outra interpretação do direito comunitário.

C — Conclusão

31. 7) Isto significa, finalmente, que o pedido da Comissão deve ser julgado procedente e que deve adoptar-se a declaração nele formulada. Em conformidade com o pedido, deve condenar-se a República Francesa nas despesas do processo.

12 — Acórdão de 20 de Março de 1986, Comissão/República Federal da Alemanha (303/84, Colect. 1986, p. 1171).

13 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1986, Comissão/Reino Unido (93/85, Colect. 1986, p. 4011).