Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

26 de abril de 2012*

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Isenções — Artigo 151.º, n.º 1, alínea c) — Operação de desmantelamento de navios obsoletos da marinha dos Estados Unidos efetuada no território de um Estado-Membro»

No processo C-225/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), por decisão de 9 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de maio de 2011, no processo

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Able UK Ltd,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Prechal (relatora), presidente de secção, K. Schiemann e L. Bay Larsen, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth, na qualidade de agente,

— em representação do Governo polaco, por M. Szpunar, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: inglês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») à Able UK Ltd (a seguir «Able») a respeito do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicável aos serviços de desmantelamento de navios obsoletos da marinha dos Estados Unidos.

Quadro jurídico

Direito internacional

3 O Tratado do Atlântico Norte foi assinado em Washington (Estados Unidos), em 4 de abril de 1949.

4 O Protocolo sobre o estatuto dos quartéis-generais militares internacionais, criados em virtude do Tratado do Atlântico Norte, assinado em Paris, em 28 de agosto de 1952 (a seguir «protocolo sobre os quartéis-generais militares»), prevê no seu artigo VIII, ponto 1:

«Para facilitar o estabelecimento, a construção, a manutenção e o funcionamento dos quartéis-generais interaliados, esses quartéis-generais são isentos, na medida do possível, dos direitos e taxas referentes às despesas por eles suportadas no interesse da defesa comum e em seu oficial e exclusivo benefício, procedendo cada parte no presente protocolo a negociações com os quartéis-generais estabelecidos no seu território com vista à celebração de um acordo para este efeito.»

Direito da União

5 Nos termos do artigo 151.º, n.º 1, da diretiva IVA:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

c) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas nos Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas dos outros Estados partes no referido Tratado, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetas ao esforço comum de defesa;

d) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas com destino a outro Estado-Membro e destinadas às forças armadas de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o próprio Estado-Membro destinatário, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetas ao esforço comum de defesa;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 Decorre da decisão de reenvio que a Able celebrou um contrato com a United States Department of Transportation Maritime Administration (Administração Marítima do Departamento dos Transportes dos Estados Unidos) para o desmantelamento de treze navios que se encontravam ao serviço da marinha dos Estados Unidos, mas que em seguida foram entregues à frota de reserva e atracados no rio James, na Virgínia (Estados Unidos). O contrato dividia-se em duas partes distintas. Em primeiro lugar, os navios tinham de ser preparados e depois rebocados dos Estados Unidos para o Reino Unido. Em segundo lugar, depois de transferidos para as instalações da Able, em Teesside (Reino Unido), os navios deviam ser desmantelados. Inspetores do Governo dos Estados Unidos deviam estar presentes no local durante toda a duração do contrato.

7 Por carta de 27 de agosto de 2008, a Able pediu que os Commissioners se pronunciassem a respeito do regime de IVA a que estava sujeito o serviço de desmantelamento por ela fornecido. A Able sustentava que as suas prestações estavam isentas, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 10, terceiro travessão, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), substituído desde então pelo artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA.

8 Em 15 de outubro de 2008, os Commissioners adotaram uma decisão nos termos da qual os serviços de desmantelamento efetuados pela Able estavam sujeitos à taxa normal de IVA. Esta sociedade pediu a revisão da referida decisão, em 21 de outubro de 2008. Tendo os Commissioners confirmado esta mesma decisão em 18 de novembro de 2008, a Able interpôs recurso no First-tier Tribunal (Tax Chamber), que, por decisão de 24 de novembro de 2009, decidiu que as prestações de desmantelamento de navios fornecidas pela Able estavam isentas.

9 Os Commissioners interpuseram recurso desta decisão no órgão jurisdicional de reenvio. Em seu entender, o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA apenas é aplicável às forças armadas de um Estado parte no Tratado do Atlântico Norte que visitem um Estado-Membro que também é parte neste mesmo tratado, e apenas se as referidas forças armadas participarem numa atividade diretamente relacionada com o esforço comum de defesa.

10 Considerando que a resolução do litígio que lhe foi submetido exige a interpretação do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da [diretiva IVA] deve ser interpretado no sentido de que isenta a prestação de serviços de desmantelamento de navios obsoletos da marinha dos [Estados Unidos] à [United States Department of Transportation Maritime Administration], realizada no Reino Unido, em cada uma das circunstâncias a seguir indicadas ou em ambas:

a) quando essa prestação [...] não tenha sido efetuada [para] uma parte das forças armadas de um membro da NATO [Organização do Tratado do Atlântico Norte] que se encontrem [afetadas] ao esforço comum de defesa ou [para o] elemento civil que as acompanha;

b) quando essa prestação [...] não tenha sido efetuada [para] uma parte das forças armadas de um membro da NATO estacionadas ou em visita ao Reino Unido ou [para o] elemento civil que acompanha essas forças?»

Quanto à questão prejudicial

11 No que respeita à primeira parte da questão submetida, decorre da decisão de reenvio que a mesma tem origem na redação do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA. Com efeito, esta redação dá azo a que o último membro de frase desta disposição, concretamente, os termos «quando as referidas forças armadas se encontrem afetas ao esforço comum de defesa», seja entendido no sentido de que apenas diz respeito ao membro de frase que imediatamente o precede, concretamente, «[as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas] para aprovisionamento das suas messes ou cantinas», e não no sentido de que diz respeito à referida disposição na íntegra. Esta interpretação poderia ser confirmada pelo facto de em certas versões linguísticas, como a inglesa e francesa, faltar uma vírgula antes deste último membro de frase.

12 A este respeito, importa salientar que em certas versões linguísticas, como as versões espanhola, dinamarquesa e neerlandesa, figura uma vírgula neste mesmo sítio. Nestas condições, a presença ou a falta de uma vírgula não pode ser considerada determinante para a interpretação do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA.

13 Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a formulação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única para a interpretação dessa disposição, nem ser-lhe atribuído caráter prioritário em relação a outras versões linguísticas. Tal abordagem seria incompatível com a exigência de aplicação uniforme do direito da União. Em caso de divergência entre as versões linguísticas, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v., designadamente, acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos, C-41/09, Colet., p. I-831, n.º 44 e jurisprudência referida).

14 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência igualmente constante do Tribunal de Justiça, as isenções de IVA, entre as quais figura a prevista pelo artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, devem ser interpretadas de forma estrita, por constituírem exceções ao princípio geral segundo o qual qualquer serviço prestado a título oneroso por um sujeito passivo está sujeito a este imposto (v., neste sentido, designadamente, acórdão de 22 de dezembro de 2010, Feltgen e Bacino Charter Company, C-116/10, Colet., p. I-14187, n.º 19 e jurisprudência referida).

15 Ora, uma interpretação segundo a qual o último membro de frase do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA apenas diz respeito ao membro de frase que imediatamente o precede conduziria a reconhecer à isenção prevista nesta disposição não só um âmbito de aplicação alargado mas também, como acertadamente referiu o Governo do Reino Unido, incoerente.

16 Com efeito, se essa interpretação fosse aceite, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas nos Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte, destinadas às forças armadas dos outros Estados partes neste tratado, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, estariam isentas de IVA em todas as circunstâncias, enquanto as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas para aprovisionamento das suas messes ou cantinas apenas estariam isentas quando as referidas forças se encontrassem afetadas ao esforço comum de defesa. Ora, esta diferenciação quanto ao âmbito da isenção prevista no artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA não tem qualquer sentido.

17 Além disso, a referida disposição deve ser entendida tendo em conta o objetivo da isenção que prevê. Não existe nenhum indício de que esse objetivo, como foi evocado no órgão jurisdicional de reenvio, seja impedir que os Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte beneficiem de uma vantagem fiscal que resulte da sua adesão à NATO. De resto, como referiu o próprio órgão jurisdicional de reenvio, tal objetivo implicaria a existência de uma isenção generalizada das entregas de bens e das prestações de serviços em benefício dos compromissos assumidos no âmbito da NATO, incluindo as realizadas pelas forças armadas do Estado-Membro no qual estas entregas ou estas prestações têm lugar. Ora, é manifesto que o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA não prevê uma isenção de tal alcance.

18 Em contrapartida, como alega a Comissão Europeia, afigura-se que o objetivo prosseguido pelo legislador da União ao adotar a referida disposição deve sobretudo ser entendido como sendo o de permitir que os Estados-Membros respeitem certos compromissos assumidos no âmbito da NATO. Ora, nenhum elemento dos autos apresentados no Tribunal de Justiça permite concluir que se impõe a interpretação do referido artigo 151.º, n.º 1, alínea c), evocada no n.º 15 do presente acórdão para que esses compromissos possam ser respeitados.

19 O artigo VIII do protocolo sobre os quartéis-generais militares, no qual, como observa a Comissão, o legislador da União se inspirou particularmente ao adotar o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, faz, pelo contrário, precisamente referência a uma isenção dos direitos e taxas respeitantes às despesas suportadas «no interesse da defesa comum».

20 Por conseguinte, há que interpretar o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA no sentido de que uma prestação de serviços, como a que está em causa no processo principal, efetuada num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte e que consiste no desmantelamento de navios obsoletos da marinha de outro Estado parte neste tratado, apenas está isenta de IVA, ao abrigo desta disposição, quando esta prestação é efetuada para uma parte das forças armadas desse outro Estado afetadas ao esforço comum de defesa ou para o elemento civil que as acompanha.

21 No que respeita à segunda parte da questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa observar que a redação do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA não indica, por si só, se uma prestação de serviços, como a que está em causa no processo principal, efetuada num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte, deve, para ser isenta de IVA, ser efetuada para uma parte das forças armadas de outro Estado parte neste tratado, que estejam estacionadas ou em visita ao território do Estado-Membro em causa ou para o elemento civil que as acompanha.

22 Contudo, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição de direito da União, deve atender-se não só aos seus termos mas também ao seu contexto e aos objetivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., designadamente, acórdão Feltgen e Bacino Charter Company, já referido, n.º 12 e jurisprudência referida).

23 Como observam com justeza o Governo do Reino Unido e o Governo polaco, no que diz respeito ao contexto do artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, há que ter em conta o n.º 1, alínea d), do mesmo artigo. Enquanto a primeira destas duas disposições, em certas condições, isenta de IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas nos Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas dos outros Estados partes neste tratado, a segunda disposição isenta, nas mesmas condições, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas com destino a outro Estado-Membro e destinadas às forças armadas de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte diferente do próprio Estado-Membro de destino.

24 Resulta destas duas disposições que, como já foi indicado no n.º 17 do presente acórdão, o legislador da União pretendeu excluir do benefício da isenção de IVA as entregas de bens e as prestações de serviços destinadas às forças armadas do Estado-Membro no qual são efetuadas essas entregas ou essas prestações.

25 Ora, por um lado, a referida exclusão, na medida em que visa precisamente as forças armadas que estão estacionadas ou em visita ao território do seu próprio Estado-Membro, sugere desde logo que, enquanto tal, o local de estacionamento ou de visita das forças armadas é pertinente para a aplicação das referidas disposições.

26 Por outro lado, se o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA fosse interpretado no sentido de que isenta de IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas de outro Estado parte neste tratado, mesmo que as referidas forças não estejam estacionadas ou em visita ao território do referido Estado-Membro, em última instância, essas entregas ou prestações poderiam beneficiar, sem serem sujeitas a IVA, as

forças armadas de um outro Estado-Membro que estivessem estacionadas ou que visitassem o território desse Estado. Ora, essa interpretação da referida disposição violaria a vontade do legislador da União evocada no n.º 24 do presente acórdão.

27 Por conseguinte, tendo em conta o exposto, bem como, por outro lado, a necessidade de interpretar estritamente as isenções de IVA, como recordado no n.º 14 do presente acórdão, o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que isenta, mediante preenchimento dos requisitos nele previstos, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas de outro Estado parte neste tratado, desde que estas últimas estejam estacionadas ou visitem o território do Estado-Membro em causa.

28 Não decorre dos autos apresentados no Tribunal de Justiça que se imponha uma interpretação da referida disposição diferente da que foi adotada no número precedente para permitir que os Estados-Membros respeitem os compromissos assumidos no âmbito da NATO.

29 Pelo contrário, decorre do artigo VIII do protocolo sobre os quartéis-generais militares que, ao prever uma isenção de direitos e taxas para facilitar o estabelecimento, a construção, a manutenção e o funcionamento dos quartéis-generais interaliados no território de um Estado parte no Tratado do Atlântico Norte, este artigo implica por definição que se trata de forças armadas estacionadas ou em visita ao território desse Estado.

30 Por conseguinte, importa responder à questão submetida que o artigo 151.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços, como a que está em causa no processo principal, efetuada num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte e que consiste no desmantelamento de navios obsoletos da marinha de outro Estado parte neste tratado apenas está isenta de IVA, ao abrigo desta disposição, quando:

— essa prestação for efetuada para uma parte das forças armadas desse outro Estado afetadas ao esforço comum de defesa ou para o elemento civil que as acompanhe; e

— essa mesma prestação for efetuada para uma parte das referidas forças armadas estacionadas ou em visita ao território do Estado-Membro em causa ou para o elemento civil que as acompanha.

Quanto às despesas

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O artigo 151.º, n.º 1, alínea c), 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 uma prestação de serviços, como a que está em causa no processo principal, efetuada num Estado-Membro parte no Tratado do Atlântico Norte e que consiste no desmantelamento de navios obsoletos da marinha de outro Estado parte neste tratado apenas está isenta de IVA, ao abrigo desta disposição, quando:

— essa prestação for efetuada para uma parte das forças armadas desse outro Estado afetadas ao esforço comum de defesa ou para o elemento civil que as acompanhe; e

— **essa mesma prestação for efetuada para uma parte das referidas forças armadas estacionadas ou em visita ao território do Estado-Membro em causa ou para o elemento civil que as acompanha.**

Assinaturas