Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

29 de junho de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2006/112/CE — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigo 146, n.º 1, alínea e) — Isenções à exportação — Prestações de serviços diretamente ligadas à exportação ou à importação de bens — Conceito»

No processo C-288/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), por decisão de 17 de maio de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de maio de 2016, no processo

«L.Č.» IK

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), presidente de secção, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo letão, por I. Kalniņš, D. Pelše e A. Bogdanova, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e E. Kalniņš, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: letão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre «L.Č.» IK e a Valsts ieņēmumu dienests (Administração Fiscal, Letónia) a respeito da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a operações de transporte de mercadorias efetuadas no decurso dos anos de 2008 a 2010.

Quadro jurídico

3 O artigo 131.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

4 O artigo 146.º desta diretiva, que está incluído no capítulo 6, sob a epígrafe «Isenções na exportação», do título IX, dispõe no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

[…]

e) As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das prestações de serviços isentas em conformidade com os artigos 132.º e 135.º, quando estiverem diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens que beneficiem do disposto no artigo 61.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 157.º»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

5 Em virtude de contratos celebrados com vários expedidores, a «Atek» SIA obrigou-se a assegurar o transporte de mercadorias colocadas sob o regime de trânsito do porto de Riga (Letónia) para a Bielorússia.

6 Mediante outro contrato, a «Atek» atribuiu à «L.Č.» a execução desse contrato de transporte de mercadorias.

7 O referido transporte foi efetuado por meio de veículos pertencentes à «Atek» e alugados à «L.Č.», tendo ficado estabelecido que, relativamente aos expedidores de mercadorias, a «Atek» agiu na qualidade de transportador. Por seu lado, a «L.Č.» assumiu a condução, as reparações e o fornecimento de combustíveis a esses veículos assim como as formalidades aduaneiras nos pontos de passagem das fronteiras, a guarda das mercadorias, a sua transferência para o destinatário e as operações necessárias à carga e descarga das mercadorias.

8 Considerando ter prestado serviços ligados ao trânsito, a «L.Č.» aplicou-lhes uma taxa de 0% de IVA.

9 A «L.Č.» foi objeto de um controlo fiscal relativamente ao período entre janeiro de 2008 e dezembro de 2010. Na sequência desse controlo, a Administração Fiscal liquidou um complemento de IVA a pagar ao Estado, acrescido de multa e de juros de mora.

10 Por decisão de 21 de setembro de 2011, a Administração Fiscal confirmou essa liquidação, pelo facto de que a «L.Č.» não tinha o direito de aplicar uma taxa de IVA de 0% aos serviços que prestara no âmbito do contrato que celebrou com a «Atek», porquanto, por um lado, na falta de um vínculo jurídico com o expedidor ou o destinatário das mercadorias transportadas, esses serviços não podiam ser equiparados a serviços de transitário ou de comissionista de transportes e, por outro lado, não possuindo a licença exigida pelo direito letão, não podia considerar-se que a «L.Č.» tivesse a qualidade de transportador, não estando por consequência autorizada a efetuar o transporte de mercadorias.

11 A «L.Č.» interpôs recurso dessa decisão para o administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Distrito, Letónia), o qual, por sentença de 11 de dezembro de 2012, lhe negou provimento.

12 Interposto recurso dessa sentença, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), por acórdão de 29 de maio de 2014, concedeu parcialmente provimento ao recurso. Concretamente, aquele tribunal considerou que, na falta de um vínculo jurídico entre o expedidor ou o destinatário e a «L.Č.», os serviços prestados por esta não podiam ser equiparados a serviços de transitário ou de comissionista de transportes, mas que constituíam uma prestação de serviços de um motorista que consiste em fornecer um motorista para um veículo pertencente a um transportador titular de uma licença de transporte internacional de mercadorias, neste caso a «Atek», e que, na falta dessa licença, a «L.Č.» também não podia ser considerada como transportador. Por conseguinte, segundo aquele tribunal, a taxa de 0% de IVA não podia ser aplicada aos serviços prestados pela «L.Č.».

13 A «L.Č.» interpôs recurso de cassação deste acórdão para o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), na parte em que o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) negou provimento ao seu recurso.

14 O tribunal de reenvio considera que existem dúvidas quanto à interpretação a dar ao artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112. Em especial, o referido tribunal interroga-se sobre a questão de saber se, apesar do facto de os serviços prestados pela «L.Č.» estarem ligados às mercadorias em trânsito no território da Letónia, a circunstância de esses serviços não terem sido prestados diretamente ao destinatário ou ao expedidor das mercadorias, com os quais a «L.Č.» não tinha qualquer vínculo jurídico, mas à contraparte destes na Letónia, ou seja, a «Atek», tem relevância para a aplicação da isenção prevista nessa disposição, que exige a existência de um nexo direto entre as prestações de serviços e as exportações ou importações dos bens em causa.

15 Foi neste contexto que o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto que este prevê só é aplicável quando exista um vínculo jurídico direto ou uma relação contratual recíproca entre o prestador dos serviços e o destinatário ou o expedidor das mercadorias?

2) A que critérios deve obedecer a relação direta referida na norma supracitada para que se possa considerar que um serviço relacionado com a importação ou exportação de mercadorias está isento do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com as suas questões, que há que analisar conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta norma se aplica a uma operação como a que está em causa no processo principal, a saber, uma prestação de serviços de transporte de bens com destino a um país terceiro, quando esses serviços não são prestados diretamente ao expedidor ou ao destinatário desses bens.

17 Aquele tribunal pretende saber, em especial, se a aplicação dessa isenção, que exige que as prestações de serviços estejam «diretamente ligadas» a exportações ou importações dos bens referidos naquela disposição, está subordinada à existência de um vínculo jurídico direto, como relações negociais recíprocas, entre o prestador de serviços e o expedidor ou o destinatário das mercadorias em causa.

18 A este respeito, há que recordar que o artigo 146.º da Diretiva 2006/112 se refere à isenção do IVA das operações de exportação para fora da União Europeia. Com efeito, no quadro do comércio internacional, tal isenção pretende respeitar o princípio da tributação dos bens e serviços no local de destino. Todas as operações de exportação e todas as operações equiparadas a operações de exportação devem ser isentas de IVA, para garantir que a operação em causa seja exclusivamente tributada no lugar em que os produtos serão consumidos [v., relativamente ao artigo 15.º 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 1977, L 145, p. 1), acórdãos de 18 de outubro de 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, n.º 29, e de 22 de dezembro de 2010, Feltgen e Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, n.º 16].

19 A isenção do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112 completa a prevista nesse mesmo artigo 146.º, n.º 1, alínea a), e visa, como esta, garantir a tributação das prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, o lugar onde os produtos exportados serão consumidos.

20 Para este efeito, o referido 146.º, n.º 1, alínea e), prevê que os serviços de transporte diretamente ligados à exportação de bens para fora da União serão isentos de IVA.

21 Uma interpretação extensiva desta norma, que abrangesse os serviços que não são prestados diretamente ao exportador, ao importador ou ao destinatário desses bens poderia traduzir-se, para os Estados-Membros e para os operadores envolvidos, em restrições que seriam inconciliáveis com uma aplicação correta e simples das isenções, prescrita pelo artigo 131.º da Diretiva 2006/112.

22 Aliás, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita, pois constituem exceções ao princípio geral segundo o qual este imposto incide sobre todas as entregas de bens e sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., especialmente, acórdãos de 26 de junho de 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 19; de 16 de setembro de 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, n.º 25; de 14 de setembro de 2006, Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.ºs 15 e 20; e de 19 de julho de 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, n.º 49).

23 Assim, resulta da letra e do objetivo do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112 que essa norma deve ser interpretada no sentido de que a existência de uma ligação direta implica não apenas que, pelo seu objeto, as prestações de serviços em causa contribuam para a efetiva realização de uma operação de exportação ou de importação mas também que esses serviços sejam prestados diretamente, consoante o caso, ao exportador, ao importador ou ao destinatário dos bens referidos na referida norma.

24 No caso em apreço, os serviços prestados por «L.Č.» são, é certo, necessários para a realização efetiva da operação de exportação em causa no processo principal. Esses serviços são, todavia, prestados não diretamente ao destinatário ou ao exportador das mercadorias, mas a uma contraparte dele, a saber, a «Atek».

25 Além disso, como resulta da decisão de reenvio, os referidos serviços foram prestados mediante a utilização de veículos pertencentes à «Atek», que agiu na qualidade de transportador relativamente aos expedidores das referidas mercadorias.

26 Por conseguinte, os serviços prestados pela «L.Č.» não relevam do campo de aplicação da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112.

27 Nestas condições, há que responder às questões colocadas que o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nessa norma não se aplica a uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, relativa a uma operação de transporte de mercadorias com destino a um país terceiro, quando esses serviços não são prestados diretamente ao expedidor ou ao destinatário das mercadorias.

Quanto às despesas

28 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), 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 a isenção prevista nessa norma não se aplica a uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, relativa a uma operação de transporte de mercadorias com destino a um país terceiro, quando esses serviços não são prestados diretamente ao expedidor ou ao destinatário das mercadorias.

Assinaturas