ACÓRDÃO DO TRIBUNAL (Segunda Secção)
15 de Março de 1989 *

No processo 51/88,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Finanzgericht Hamburg (tribunal Fiscal de Hamburgo), destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

Knut Hamann, com domicílio em Hamburgo,

e

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

uma decisão a título prejudicial acerca da interpretação do n.° 2, alínea d), do artigo 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),

O TRIBUNAL (Segunda Secção),

constituído pelos Srs. T. F. O'Higgins, presidente de secção, G. F. Mancini e F. A. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs
secretário: D. Louterman, administradora

vistas as observações apresentadas:

— em representação de Knut Hamann, recorrente na causa principal, por P. Müller-Kremler, advogado em Hanôver,

— em representação do Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, recorrida na causa principal, pelo seu presidente, na parte escrita do processo,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo da República Federal da Alemanha, por M. Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, assistido por J. Sedemund, advogado em Colónia,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Calleja, membro do Serviço Jurídico, assistido por R. Wagner, funcionário posto à disposição da Comissão no quadro do programa de intercâmbio de funcionários,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 14 de Fevereiro de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 21 de Fevereiro de 1989,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 22 de Dezembro de 1987, apresentado no Tribunal em 17 de Fevereiro de 1988, o Finanzgericht Hamburg, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, submeteu à apreciação do Tribunal uma questão prejudicial relativa à interpretação do n.° 2, alínea d), do artigo 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) (daqui em diante designada por «sexta directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito do litígio que opõe Knut Hamann (daqui em diante designado por «K. Hamann») à Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (daqui em diante designada por «Finanzamt»), a propósito da questão de saber se o fretamento de iates à vela de alto mar, para fins desportivos, por uma empresa estabelecida na República Federal da Alemanha, está sujeito neste Estado ao imposto sobre o valor acrescentado (daqui em diante «IVA»).

3 Conclui-se em face do processo principal que K. Hamann é proprietário de uma empresa de aluguer de iates, estabelecida na República Federal da Alemanha. Os iates foram fretados para a prática da vela, principalmente nas águas dinamarqueses e suecas, mas indo também até à Noruega e Finlândia, e foram, por isso, utilizados pelos locatários principalmente fora do território fiscal alemão.

4 Nos exercícios de 1980 e 1981, K. Hamann declarou um volume de negócios líquido de impostos que foi aceite, sem prejuízo de verificação, pela Finanzamt.

5 No decurso da verificação efectuada em 1983, o inspector fiscal considerou que o fretamento por K. Hamann de iates à vela de alto mar constituía uma locação de meios de transporte que deveria ser considerada uma prestação de serviços no país sujeita a imposto e calculou, desde logo, o IVA correspondente relativamente aos exercícios de 1980 e 1981. A Finanzamt confirmou a interpretação do inspector e procedeu, relativamente aos anos de 1980 e 1981, às notificações de liquidações correctivas.

6 Na sequência de indeferimento da sua reclamação, K. Hamann recorreu para o Finanzgericht Hamburg, alegando que o fretamento de iates à vela de alto mar não estava sujeito a IVA, de acordo com a legislação alemã, uma vez que o volume de negócios tinha sido realizado no local de utilização dos bens locados e, por isso, fora do território fiscal alemão. Segundo K. Hamann não haveria que aplicar neste caso a regra da locação dos meios de transporte prevista pela legislação alemã, nos termos da qual se presume que a locação ocorre no lugar onde o locador exerce a sua actividade, dado que os iates à vela de alto mar não devem ser considerados meios de transporte.

7 A Finanzamt, pelo contrário, considera que os iates à vela de alto mar constituem meios de transporte na acepção da legislação alemã e que, por isso, a locação destes bens está sujeita a IVA no lugar onde o locador tem a sede da sua actividade económica, portanto, no território da República Federal da Alemanha.

8 O Finanzgericht Hamburg considerou que o preceito legal que rege a locação de meios de transporte foi introduzido na legislação alemã com a preocupação de transpor para o direito nacional a sexta directiva.

9 Considerando que o litígio envolve a apreciação da interpretação da regulamentação comunitária na matéria, o Finanzgericht Hamburg, por despacho de 22 de Dezembro de 1987, decidiu, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CEE, suspender a instância até que o Tribunal se pronuncie a título prejudicial sobre a questão seguinte:

«O n.° 2, alínea d), do artigo 9.° da sexta directiva, deve ser interpretado no sentido de que os iates à vela de alto mar, utilizados pelos locatários para a prática da vela, devem ser considerados como meios de transporte na acepção desta directiva?»

10 Para mais ampla exposição dos factos e do enquadramento jurídico do litígio no processo principal, da tramitação processual e das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

11 A título preliminar, há que lembrar desde já que, nos termos do n.° 1 do artigo 9.° da sexta directiva, «por lugar da prestação de serviços» entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual».

12 Depois deve sublinhar-se que o n.° 2 do artigo 9.° da sexta directiva prevê algumas excepções a este princípio geral. Em especial, o n.° 2, alínea d), do artigo 9.°, dispõe que «por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte, exportados pelo locador de um Estado-membro para serem utilizados noutro Estado-membro, entende-se o lugar da utilização».

13 Resulta daí que estão excluídos do âmbito de aplicação da excepção prevista para a locação de bens móveis corpóreos todos os meios de transporte, que ficam, por isso, submetidos ao regime geral do n.° 1 do artigo 9.° da sexta directiva.

14 Para responder à questão colocada pelo tribunal *a quo* há que determinar se os iates de alto mar fretados para a prática da vela constituem meios de transporte na acepção do n.° 2, alínea d), do artigo 9.° da sexta directiva.

15 A este respeito, K. Hamann observa que a definição do conceito de «meio de transporte» depende da função essencial do objecto em causa. Ora, o fim principal do fretamento de um iate à vela de alto mar não seria o transporte de pessoas e bens de um lugar para outro, mas a prática do desporto ou a navegação de recreio. Daí resultaria que os iates de que se trata na causa principal não devem ser considerados como meios de transporte na acepção do n.° 2, alínea d), do artigo 9.° da sexta directiva.

16 Pelo contrário, a Comissão é de opinião que a expressão «meio de transporte» deve ter uma interpretação lata e se refere a qualquer utensílio susceptível de ser utilizado para se dirigir de um lugar para outro. Segundo a Comissão, qualquer embarcação à vela adequada para a navegação marítima constitui, assim, um meio de transporte na acepção da sexta directiva, mesmo que a principal finalidade da sua utilização seja a prática do desporto.

17 A tese da Comissão deve ser adoptada. Com efeito, resulta do sétimo considerando da sexta directiva que um dos objectivos desta foi delimitar, de forma racional, o âmbito de aplicação das legislações dos Estados-membros, nomeadamente no que se refere às prestações de serviços. Assim, o lugar a que se presume ligada a prestação de serviços situa-se, em princípio e por razões de simplificação, no local onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica. Contudo, segundo o citado considerando, este princípio geral comporta excepções em alguns casos especiais: por exemplo, no caso de locação de bens móveis corpóreos, o lugar da prestação de serviços é o local onde se efectua a utilização do bem locado, a fim de evitar distorções de concorrência susceptíveis de resultar das diferenças da taxa do IVA entre Estados-membros.

18 Contudo, estas considerações não são válidas no que se refere à locação de meios de transporte. Com efeito, sendo certo que estes podem facilmente passar as fronteiras, é difícil, senão impossível, determinar o local da respectiva utilização. Ora, é necessário prever em cada caso um critério prático para a cobrança do IVA. Por isso, a sexta directiva consagrou, na locação de quaisquer meios de transporte, não a conexão com o lugar de utilização do bem locado, mas, em conformidade com o princípio geral, com o lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica.

19 Assim, tendo em conta quer a razão de ser da exclusão de todos os meios de transporte do regime excepcional previsto no n.° 2, alínea d), do artigo 9.° da sexta directiva, quer a consideração de que as excepções ao regime geral previsto pela sexta directiva devem ser restritivamente interpretadas, os iates à vela de alto mar, ainda que utilizados pelos locatários para a prática do desporto, devem ser considerados como meios de transporte na acepção da citada disposição da sexta directiva. Com efeito, os iates deste tipo permitem a deslocação de pessoas e bens a grandes distâncias, de forma que é difícil determinar o lugar da respectiva utilização e, por isso, a conexão com o lugar de utilização do bem traria o risco de fazer com que a locação de tais embarcações se furtasse ao pagamento do IVA, contrariamente ao objectivo da sexta directiva.

20 Esta interpretação é confirmada pelo n.° 2 do artigo 15.° da sexta directiva, nos termos do qual os «barcos de recreio», categoria a que pertencem os iates à vela de alto mar, estão incluídos nos «meios de transporte para uso privado».

21 A mesma interpretação foi, aliás, adoptada pela Directiva 83/182/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis na Comunidade, em matéria de importação temporária de certos meios de transporte (JO L 105, p. 59), cujo n.° 1 do artigo 1.° prevê que os «barcos de recreio» integram o âmbito de aplicação desta directiva e se incluem, por isso, no conceito de «certos meios de transporte».

22 Nestas condições, deve responder-se à questão apresentada pelo tribunal *a quo* que os iates à vela de alto mar, utilizados pelos locatários para a prática da vela, são

meios de transporte na acepção do n.° 2, alínea d), do artigo 9.° da sexta directiva.

Quanto às despesas

23 As despesas em que incorreram o Governo da República Federal da Alemanha e a Comissão das Comunidades Europeias, que submeteram observações ao Tribunal, não podem ser reembolsadas. Revestindo este processo, em relação à causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, é a este que compete decidir sobre as despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL (Segunda Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Finanzgericht Hamburg, por despacho de 22 de Dezembro de 1987,

declara:

Os iates à vela de alto mar, utilizados pelos locatários para a prática da vela, são meios de transporte na acepção do n.° 2, alínea d), do artigo 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.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 15 de Março de 1989.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Segunda Secção

T. F. O'Higgins