RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo 51/88 *

I — Matéria de facto e processo escrito

1. O n.° 1 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: máteria colectável uniforme (JO L 145, p. 1) (daqui em diante designada por «sexta directiva»), dispõe que por lugar da prestação de serviços se entende o lugar onde o prestador dos mesmos tem 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. Todavia, de acordo com o n.° 2, alínea d), do mesmo artigo, o lugar das prestações de serviços que tenham como objecto a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte, que sejam exportados pelo locador de um Estado-membro para outro Estado-membro para aí serem utilizados, é o lugar da utilização.

2. A sexta directiva foi alterada pela décima Directiva 84/386/CEE do Conselho, de 31 de Julho de 1984, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que altera a Directiva 77/388/CEE — aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às locações de bens móveis corpóreos (JO L 208, p. 58) (daqui em diante designada por «décima directiva»). Esta directiva destinava-se a entrar em vigor o mais tardar em 1 de Julho de 1985. O quarto considerando da directiva citada enuncia que, em matéria de locação de meios de transporte, deve, por razões de controlo, aplicar-se de forma estrita o n.° 1 do artigo 9.° da sexta directiva, localizando estas prestações de serviços no lugar do prestador.

3. O demandante na causa principal, Knut Hamann, deu em locação, no âmbito da sua actividade empresarial, no decurso dos anos de 1980 e 1981, aos quais se reporta o litígio, iates à vela de alto mar sem tripulação.

4. Os afretadores tomavam posse dos iates no porto de atracação de Kiel (República Federal da Alemanha) e habitualmente deixavam as águas territoriais alemãs para irem praticar vela, principalmente nas águas dinamarquesas e suecas, mas indo igualmente até à Noruega e Finlândia. Só voltavam pouco antes do termo do período de afretamento para restituir os iates, que, por isso, eram utilizados principalmente fora do território fiscal alemão.

5. K. Hamann declarou, relativamente aos exercícios de 1980 a 1981, um volume de negócios líquido de impostos que foi aceite pela Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (daqui em diante designada por «Finanzamt»), sem prejuízo da verificação prevista pela legislação fiscal alemã.

6. No decurso de uma verificação efectuada em 1983, o inspector considerou que o fretamento de iates de alto mar constituía uma

* Língua do processo: alemão.

locação de meios de transporte, devendo considerar-se como prestação de serviços no território sujeita a imposto. Em consequência disso, calculou o imposto sobre o volume de negócios correspondente, relativamente aos exercícios de 1980/1981. A Finanzamt confirmou a interpretação do inspector e procedeu, relativamente aos anos de 1980 e 1981, às notificações das liquidações correctivas.

7. K. Hamann interpôs recurso perante o Finanzgericht Hamburg da decisão da Finanzamt, que indeferira as suas reclamações. Argumentou que o fretamento de iates de alto mar não estava sujeito ao imposto sobre o volume de negócios, de acordo com o artigo 1.° da lei alemã de 1980 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, porque tinha realizado um volume de negócios não sujeito a imposto fora do território fiscal alemão, uma vez que a locação dos bens corpóreos fora efectuada no local onde eles eram utilizados. Não se trataria da excepção prevista para os meios de transporte, dado que os iates de alto mar não são equiparáveis a meios de transporte.

8. A Finanzamt considerou, pelo contrário, que os iates de alto mar constituíam meios de transporte na acepção da legislação alemã e que, por conseguinte, a locação destes bens era uma actividade que devia ser tributada no local em que o locador tinha a sede da sua actividade económica, ou seja, em território alemão.

9. O Finanzgericht Hamburg considerou que a norma especial relativa à locação de meios de transporte foi introduzida na lei alemã de 1980 relativa ao imposto sobre o volume de negócios com a preocupação de transpor fielmente para o direito nacional a sexta directiva europeia.

10. Considerando que o litígio comporta a apreciação da interpretação da regulamentação comunitária na matéria, o Finanzgericht Hamburg, por despacho de 22 de Outubro 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?»

11. O despacho do Finanzgericht Hamburg foi registado na Secretaria do Tribunal em 17 de Fevereiro de 1988.

12. Em conformidade com o artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, foram apresentadas observações escritas: em 6 de Maio de 1988, pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por Daniel Calleja, membro do Serviço Jurídico, assistido por Reinhard Wagner, juiz alemão posto à disposição da Comissão no âmbito do programa de intercâmbio de funcionários; em 11 e 17 de Maio de 1988, pelo chefe da Finanzamt; em 13 de Maio de 1988, por Knut Hamann, demandante na causa principal, representado por P. Müller-Kemler, advogado em Hanôver e, em 16 de Maio de 1988, pelo Governo da República Federal da Alemanha, representado por Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, assistido por Jochim Sedemund, advogado em Colónia.

13. O Tribunal, com base no relatório do juiz relator e ouvido o advogado-geral, de-

cidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

14. Nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 95.° do Regulamento Processual, o Tribunal, por decisão de 27 de Outubro de 1988, deferiu o processo à Segunda Secção.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal

1. *Knut Hamann* começa por sublinhar que a interpretação do conceito de «meio de transporte» é muito controvertida na República Federal da Alemanha. Explica seguidamente que, até agora, a tentativa de delimitação mais aprofundada foi efectuada num julgamento do Finanzgericht Schleswig-Holstein, de 29 de Setembro de 1983. Para classificar objectos que podem ser utilizados quer como meios de transporte «desportivos», quer como instrumentos de desporto que «transportam», é principalmente necessário, de acordo com essa decisão, basear-se na propriedade e na função que dão ao instrumento a sua natureza essencial segundo a opinião dominante e as circunstâncias de facto. O Finanzgericht admitiu que os veleiros, em princípio, não se integram nos meios de transporte. O transporte dos navegadores e, sendo caso disso, do seu equipamento e carga para qualquer lugar, seria apenas, em princípio, o resultado factual e não o fim, e sobretudo não o fim principal da navegação. O fim principal do fretamento de um iate à vela concebido para o alto mar seria o exercício desportivo e o repouso. A deslocação de pessoas e bens teria apenas um papel acessório e seria um fenómeno secundário que apenas ocorre porque, sem ele, não seria possível a própria prática da navegação. É por essa razão que, segundo a decisão citada, o veleiro é principalmente um instrumento de desporto e recreio e não um meio de transporte na acepção da legislação fiscal.

K. Hamann admite que o Bundesfinanzhof perfilhou uma opinião diferente no seu despacho de 8 de Dezembro de 1983, ao decidir que o transporte decorre da deslocação do veículo e que há transporte por veículo (concebido para esse efeito) mesmo quando o motivo da navegação não é a exploração lucrativa de um transporte marítimo, mas a actividade desportiva ou outros motivos ligados à organização dos tempos livres. K. Hamann considera, no entanto, que, a seguir-se esta decisão em todas as suas consequências, chegar-se-ia a resultados pouco razoáveis e cita o exemplo de uma prancha à vela alugada, de uma bicicleta ou de um automóvel de corrida alugados; remete, igualmente, para um regulamento de 7 de Abril de 1981 do Ministério Federal dos Transportes respeitante à locação comercial e à utilização de barcos de recreio na zona costeira (BGBl. 1981, p. 343), que se baseava expressamente na função desportiva ou de repouso para a qual é utilizado o barco de recreio.

Em conclusão, K. Hamann considera que um meio de transporte, na acepção jurídica do imposto sobre o volume de negócios, apenas pode ser um objecto cuja função principal reside no transporte de pessoas e bens de um lugar para outro, ou seja, numa prestação de transporte. Se se tivesse em conta, pelo contrário, o simples facto de o objecto e, com ele, as pessoas e bens que nele se encontram, se deslocarem, estar-se-ia a afastar do conceito de «meio de transporte». A função principal de um iate à vela, especialmente de um iate de alto mar, não seria transportar pessoas ou bens de um lugar para outro, mas apenas praticar a navegação. Uma pessoa que procurasse um meio de transporte, por exemplo, de Kiel

para Copenhaga, não escolheria seguramente um iate à vela.

O demandante na causa principal sugere, por isso, que se responda do seguinte modo à questão apresentada:

«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 como desporto, não devem ser considerados como meios de transporte na acepção desta directiva».

2. A *Finanzamt* explica que a norma excepcional da sexta directiva relativa aos meios de transporte foi instituída com o objectivo de uma simplificação da tributação, para evitar problemas de delimitação e de prova insuperáveis na prática. A ideia de simplificação implícita nesta regulamentação exige que se entenda o conceito de «meio de transporte» em sentido amplo, no sentido de que deverá aplicar-se a todos os objectos que se prestem ao transporte de pessoas e bens, relativamente aos quais a determinação do lugar de utilização comporta dificuldades práticas. Em apoio da sua posição, a Finanzamt cita o parecer do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 22 de Setembro de 1983. Neste parecer, figuravam como meios de transporte, além dos barcos de desporto e de recreio, as bicicletas e os cavalos de sela que, normalmente, são, da mesma forma, alugados quase exclusivamente para fins desportivos ou para o organização de diversões ou tempos livres. A Finanzamt observa que a interpretação da expressão «meio de transporte» defendida por K. Hamann ignora o facto de que qualquer transporte, seja qual for o meio utilizado, não serve para a mera deslocação, mas visa antes de mais e inevitavelmente outros objectivos, de tal forma que uma delimitação segundo o objectivo principal e o objectivo secundário da deslocação não é nem possível, nem realizável.

3. O *Governo da República Federal da Alemanha* considera que se deve responder afirmativamente à questão colocada. Esta interpretação resultaria da acepção geralmente aceite do conceito de «meio de transporte», assim como do sentido e da finalidade da regra do artigo 9.° da sexta directiva. Tendo o legislador comunitário renunciado a definir o conceito em discussão, é manifesto que ele se baseia a este respeito num uso linguístico constante e numa prática administrativa uniforme em vigor há muito tempo nos Estados-membros. Segundo esse uso linguístico, é essencial para o conceito de meio de transporte que ele sirva para a deslocação de pessoas e mercadorias, devendo a deslocação constituir o objectivo em si ou o objectivo principal da actividade. Resultariam daí duas condições essenciais para o conceito de «meio de transporte»: o referido meio de transporte deve ser directamente adequado para efectuar deslocações e deve ser utilizado, de acordo com a sua vocação, para transportar pessoas e bens. Segundo o Governo federal, o iate à vela preenche as duas condições que um meio de transporte deve satisfazer, mesmo que esse iate seja utilizado exclusivamente para a prática da vela. O fim do transporte não teria relevância. Segundo a sexta directiva, a locação de um objecto é tributada como prestação de serviços independentemente do grau e do modo de utilização. O conjunto de regras enunciadas no artigo 9.° não se refere à questão de saber se há ou não utilização, mas limita-se a fixar o lugar de tributação.

Esta interpretação seria confirmada pelo n.° 2 do artigo 15.° da sexta directiva, que

menciona expressamente os barcos de recreio entre os meios de transporte. Seria igualmente apoiada pelo Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o qual se pronunciou, no decurso da 12.ª sessão, de 30 de Junho a 1 de Julho de 1987, a favor da classificação dos barcos de desporto e de recreio entre os meios de transporte.

4. A *Comissão* explica que, para evitar conflitos de competência no caso de uma prestação de serviços ser susceptível de relevar da ordem jurídica de mais do que um Estado-membro, o n.° 1 do artigo 9.°, derrogando o princípio estrito da territorialidade, estabelece a regra geral segundo a qual a prestação se considera situada no lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual a prestação de serviços é efectuada; o n.° 2 contém algumas derrogações a esta regra geral, relativamente a prestações especiais para as quais a localização fictícia da prestação na sede do prestador de serviços não é adequada e a respeito das quais indica outros critérios de conexão. Segundo a Comissão, a interpretação *a contrario sensu* do n.° 2, alínea d), do artigo 9.°, tem como consequência que o lugar da prestação de serviços que consiste na locação de meios de transporte, é sempre o do prestador de serviços, por aplicação do princípio estabelecido no n.° 1 do artigo 9.°

Quanto à questão de saber se a expressão «meio de transporte» é aplicável a um barco à vela, a Comissão considera que exige uma resposta afirmativa. Admite que o conceito de «meio de transporte» não está expressamente definido na sexta directiva. Considera, no entanto, que se trata de um conceito comunitário que deve ser interpretado em sentido lato. Esta interpretação, que poderia ser extraída do conceito geral utilizado na versão alemã da directiva, («außer Beförderungsmittel»), é confirmada nas outras versões linguísticas, onde se referem meios de transporte de todos os tipos. O n.° 2 do artigo 15.° da directiva corrobora esta interpretação: a expressão «ou qualquer outro meio de transporte» indica claramente que os barcos de recreio são meios de transporte na acepção da sexta directiva. Segundo a Comissão, em todas as versões linguísticas, o legislador comunitário adoptou uma formulação ampla e genérica, que deve ser interpretada segundo o uso corrente da língua. Ao empregar a expressão «todos os meios de transporte» o legislador comunitário terá pretendido estender esta disposição a um conjunto de veículos que podem desempenhar tal função, e a expressão «todos os meios de transporte» inclui uma embarcação à vela apta para a navegação marítima fora das águas territoriais nacionais, ainda que a finalidade principal da sua utilização seja a navegação desportiva. Um barco à vela seria sempre, por isso, um meio de transporte, na medida em que se utiliza para deslocação de um lugar para outro. Tal é o caso dos iates à vela aptos para a navegação oceânica em alto mar.

A Comissão assinala que o Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado se pronunciou por unanimidade, em 1981, a favor de uma interpretação ampla do conceito de «meio de transporte» e que a maioria das delegações considerou que esta expressão abrangia os barcos de recreio.

A Comissão conta igualmente com a 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), que prevê a

concessão de isenção dos impostos sobre o volume de negócios e de qualquer outro imposto de consumo na importação de certos meios de transporte, entre os quais os barcos de recreio. A Comissão considera que o conceito de «barco de recreio» engloba os barcos do caso vertente.

Segundo a Comissão, a interpretação dada respeita igualmente o espírito da directiva. De acordo com a exposição de motivos da proposta da Comissão relativa à sexta directiva, a ligação do lugar da prestação de serviços ao da actividade profissional ou ao domicílio do prestador de serviços, constante do n.° 1 do artigo 9.°, foi feita essencialmente por razões de simplificação e a fim de evitar todas as dificuldades de interpretação resultantes do conceito de «lugar de utilização ou exploração de um serviço». Em contrapartida, no caso de locação de bens móveis corpóreos, com exclusão dos meios de transporte exportados pelo locador de um Estado-membro para outro com vista a utilizá-los, será o lugar de utilização a ser considerado como lugar da prestação de serviços. Isso pareceu necessário para evitar distorções de concorrência que poderiam resultar das diferenças de taxa do imposto sobre o valor acrescentado. Mas estas considerações não são válidas em relação aos meios de transporte. Isso colocaria, com efeito, problemas de controlo, atendendo a que os bens mencionados são, por definição, móveis, e podem passar facilmente as fronteiras. Este problema de controlo coloca-se em relação aos barcos de recreio a que respeita o caso em análise da mesma forma que em relação a outros meios de transporte. Uma interpretação diferente da proposta pela Comissão levantaria precisamente os problemas que a regulamentação simplificada contida no artigo 9.° da sexta directiva deve permitir evitar.

A Comissão sublinha por fim que, no caso concreto, os barcos «não são exportados pelo locador de um Estado-membro para serem utilizados noutro Estado-membro», tal como prevê o n.° 2, alínea d), do artigo 9.° Pelo contrário, são os locatários que tomam os barcos por sua conta no porto de atracação de Kiel. Não pode, por isso, haver derrogações ao princípio do n.° 1 do artigo 9.° da directiva, mesmo que não se considerem os iates do caso concreto como meios de transporte na acepção da disposição em questão.

Tendo em conta todas estas considerações, a Comissão propõe a seguinte resposta à questão colocada:

«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 da referida disposição desta directiva».

F. A. Schockweiler
Juiz relator