

territorial do imposto sobre o valor acrescentado deve fazer-se em função das regras gerais dos artigos 2.º e 3.º, que consagram o princípio estrito da territorialidade, e não das disposições derogatórias do artigo 9.º

2. Se o âmbito de aplicação territorial da Directiva 77/388 corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado CEE (tal como vem definido, para cada Estado-membro, no artigo 227.º) e se o regime da directiva se aplica, portanto, obrigatória e imperativamente, ao conjunto do território nacional dos Estados-membros, a direc-

tiva, nomeadamente o seu artigo 9.º, n.º 2, b), não limita de modo algum a liberdade dos Estados-membros de estender o campo de aplicação da sua legislação fiscal para lá dos seus limites territoriais propriamente ditos, desde que não invadam as competências de outros Estados. Logo, o artigo 9.º, n.º 2, b), não impede que um Estado-membro sujeite ao imposto sobre o valor acrescentado uma prestação de transporte entre dois pontos do seu território nacional, mesmo que o trajecto se efectue em parte fora deste, desde que não invada a área de competência fiscal de outros Estados.

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
SIR GORDON SLYNN  
apresentadas em 12 de Dezembro de 1985 \*

*Senhor Presidente,  
Senhores Juizes,*

A Trans Tirreno Express SpA dedica-se ao transporte marítimo de passageiros e mercadorias do porto de Livorno, na península itálica, para o de Olbia, na ilha de Sardenha, que é território italiano e faz parte da Comunidade. Em 1 de Outubro de 1981, a repartição do IVA de Sassari exigiu à Trans Tirreno o pagamento de 943 479 000 LIT, a título do IVA, alegadamente devido pela totalidade dos montantes recebidos pelo referido transporte no decurso de 1980. A Trans Tirreno objectou que esta decisão era ilegal, pois não era devido o IVA pelos montantes cobrados em relação à parte do trajecto — de longe a maior — efectuada em águas internacionais.

O litígio subiu à Commissione tributaria di secondo grado (comissão de recurso de se-

gunda instância em matéria fiscal) de Sassari, a qual suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, a seguinte questão: «O artigo 9.º, n.º 2, b), da sexta directiva (isto é, a sexta directiva do Conselho, n.º 388, de 17 de Maio de 1977, JO 1977, L 145, p. 1; EE 09, fasc. 01, p. 54) prevê somente a sujeição ao IVA dos trajectos efectuados no interior do território de Estados-membros no decurso de transportes internacionais (de Estado a Estado) ou também dos transportes nacionais (no interior do mesmo Estado-membro) que — como no caso vertente — se efectuam principalmente através de águas extraterritoriais».

Segundo o respectivo título, esta directiva visa a «harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema co-

\* Tradução do inglês.

mum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme». O seu artigo 1.º exige aos Estados-membros que adaptem o seu regime actual do imposto sobre o valor acrescentado às disposições deste diploma.

Entre outras, a directiva inclui também as seguintes disposições:

«Artigo 2.º

Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

- 1) As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- 2) As importações de bens.»

«Artigo 3.º

- 1) Para efeitos do disposto na presente directiva, 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»

«Artigo 9.º

- 1) 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.
- 2) Todavia: ...
  - b) Por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas.»

Nos termos do artigo 7.º, n.º 4, alínea c), do Decreto del presidente della Repubblica n.º 633, de 26 de Outubro de 1972 (Suple-

mento ordinário da GURI n.º 292, p. 2), com as alterações introduzidas pelo Decreto n.º 94, de 31 de Março de 1979 (GURI n.º 93, p. 3011), os serviços de transportes consideram-se efectuados no território do Estado, na proporção da distância percorrida dentro deste.

A questão suscitada não interessa apenas à Itália. Também diz respeito, por exemplo, aos transportes efectuados entre o continente francês e a Córsega (em que se concede uma isenção para o transporte de passageiros de acordo com o artigo 28.º, n.º 3, b), e com o anexo F, ponto 17.º, nas actuais circunstâncias), entre o território continental da Dinamarca e Bornholm, e entre Berlim e o resto da República Federal da Alemanha. E virá a ser importante para a Grécia.

A Trans Tirreno e a República Federal da Alemanha alegam que a directiva só exige e autoriza que sejam sujeitos ao IVA os transportes realizados dentro dos limites do território de um Estado-membro e das suas águas territoriais, mesmo quando o percurso começa e acaba no território desse Estado. Qualquer outra solução pressuporia o exercício da soberania sobre território que não é parte de um Estado-membro.

A República Federal da Alemanha, em particular, baseia-se nos termos da proposta da Comissão para uma décima nona directiva do Conselho relativa aos impostos sobre o volume de negócios (JO C 347 de 29.12.1984, p. 5), onde se pode ler que «convém pôr fim às divergências de interpretação relativas à territorialidade de determinadas prestações de serviços de transporte aéreos e marítimos», e cujo artigo 1.º prevê que se acrescente a seguinte frase ao artigo 9.º, n.º 2, b), da sexta directiva: «Um trajecto marítimo ou aéreo considera-se integralmente efectuado no interior de um país quando os pontos de partida e de chegada se situarem no mesmo país, desde que não se efectue qualquer escala noutra país.»

A França alega que os Estados-membros não estão obrigados a sujeitar ao IVA os transportes realizados em águas internacionais. Se fosse obrigatória, a tributação destes transportes penalizaria, por exemplo, o trajecto entre Nice e a Córsega, em que todo o percurso estaria sujeito ao IVA, em comparação com o trajecto entre Génova e a Córsega, em que não seria possível aplicar o referido imposto, no que se refere à parte do trajecto efectuada em águas internacionais.

A Itália, a Dinamarca e a Comissão perfi-lham a opinião contrária. Embora reconheçam que a regra não está expressamente consignada na sexta directiva, alegam que não há qualquer razão para isentar do IVA um transporte realizado através de águas internacionais, quando a viagem começa e acaba no mesmo Estado-membro. De outro modo, os barcos procurariam navegar o mais possível em águas internacionais, em lugar das águas territoriais. Vem alegado que a lei do pavilhão deve aplicar-se aos transportes efectuados nos barcos do país em que o trajecto começa e acaba, considerando-se assim que os passageiros e mercadorias permanecem sempre em território nacional. De outro modo — segundo se afirma —, chegar-se-ia ao resultado absurdo de se considerar que as mercadorias seriam exportadas e importadas pelo mesmo Estado-membro.

No que respeita às mercadorias, a Comissão afirma que, por força do artigo 8.º da directiva, quando o transporte começa e acaba no mesmo Estado-membro, o lugar em que as entregas se efectuam é o lugar em que os bens se encontram no momento em que se inicia a expedição ou o transporte, e que, nos termos do artigo 11.º A, n.º 2, b), a matéria colectável inclui «as despesas ac-

sórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário». No que respeita às pessoas, o local da prestação dos serviços de transporte é o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas, e, segundo o artigo 11.º A, n.º 1, a), a matéria colectável é constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber», entre outros, do adquirente. A situação é bastante diferente quando as mercadorias e as pessoas são transportadas de um Estado-membro para outro. Segundo os artigos 11.º B, n.º 3, e 15.º, n.ºs 1 e 13, as mercadorias são tributadas no país de importação com base numa matéria colectável que inclui o preço total do transporte e estão isentas no país de exportação. No que respeita aos passageiros, cada Estado-membro aplicará o imposto à parte do trajecto realizado no seu território.

Não creio que a proposta para a décima nona directiva tenha qualquer utilidade para a interpretação da sexta directiva. É evidente que as opiniões divergem e que a Comissão pretende mostrar aquilo que considera ser a posição correcta para resolver tais divergências no quadro da sexta directiva. Mas esta deve ser considerada isoladamente.

No processo 168/84, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte Altstadt (acórdão de 4 de Julho de 1985, Recueil 1985, p. 2251), o Tribunal debruçou-se sobre o artigo 9.º da sexta directiva. Chegou à conclusão de que a intenção desta disposição era a de estabelecer um ordenamento racional das esferas de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de maneira uniforme o lugar onde se deveria pagar o imposto. O seu objectivo é prevenir que dois

países tenham a liberdade de tributar, de tal modo que o imposto possa ser exigido duas vezes, e prevenir a evasão fiscal em certos casos. Com base no artigo 3.º, o Tribunal também considerou que o âmbito de aplicação da directiva coincidia com o âmbito de aplicação da respectiva legislação fiscal em cada Estado-membro. Assim, o artigo 9.º não limitaria o poder dos Estados-membros de tributar, fora do território em que exercem a soberania, os navios sujeitos à sua jurisdição. No referido processo, foi decidido que os Estados-membros podiam tributar os proprietários de máquinas de jogo automáticas, instaladas em «ferry boats», no lugar onde aqueles desenvolviam, a título principal ou de forma estável, a sua actividade económica.

Naquele caso, porém, estava em causa o n.º 1 do artigo 9.º, a regra geral que estabelece que os serviços se consideram prestados no lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável ou, na falta destes, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual, e não o n.º 2, que, por via de excepção, determina que o lugar das prestações de serviços é o lugar onde se efectua o transporte.

Em minha opinião, a Comissão, de uma forma geral, analisa correctamente a directiva. No caso de fornecimento de mercadorias no interior de um Estado-membro, considera-se que o lugar onde se efectuam as entregas é o lugar em que os bens se encontram no momento em que se inicia a expedição ou o transporte, e a matéria colectável inclui as despesas de transporte [artigos 8.º e 11.º A, n.º 2, b)]. No caso de as mercadorias circularem de um Estado-membro para outro, o montante do custo, incluindo o transporte, fica isento de imposto no país de exportação, mas o referido imposto aplica-se no país de importação, com base numa matéria colectável que inclui as despe-

sas de transporte [artigos 15.º, n.os 1 e 13, 10.º, n.º 3, e 11.º B, n.º 3, b)].

No transporte de pessoas, no interior de um Estado-membro, está sujeito ao IVA o trajecto efectuado dentro desse Estado, consistindo a «prestação» na totalidade do percurso, pelo qual é devido o respectivo imposto. Actualmente, se o transporte de uma pessoa se efectua entre dois ou mais Estados-membros, o imposto é devido em cada um desses Estados pela parte do transporte que nele se efectua, considerando-se cada uma dessas partes como o local da prestação. Por força do artigo 28.º, n.º 5, os transportes de pessoas serão tributados, em regime definitivo, no país de partida, pela totalidade do trajecto efectuado no interior da Comunidade.

Há um ponto, contudo, em que não aceitamos os argumentos da Comissão. Diz-se que o artigo 9.º, n.º 2, apenas se refere ao transporte de passageiros. No entanto, essa disposição, ao contrário de outros artigos, não faz uma distinção expressa entre o transporte de pessoas e de mercadorias. Está redigida em termos genéricos. A meu ver, é perfeitamente aplicável ao transporte de mercadorias, enquanto transacção independente, mas não ao transporte de mercadorias que é parte integrante do seu fornecimento. Se assim não fosse, existiria uma evidente lacuna na directiva. Não creio que exista tal lacuna.

Como resulta claramente do preâmbulo, um dos objectivos essenciais da directiva é o de pôr termo aos conflitos de competência. Assim, os artigos 8.º e 9.º definem o lugar das prestações, principalmente com a finalidade de evitar qualquer discussão quanto à determinação do Estado-membro em que se efectuou a prestação. Quando a totalidade da prestação se efectua no interior de um Estado-membro, este conflito não existe; neste caso, é essencial saber: a) quando ocorre o

facto gerador do imposto — o qual, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, é «o momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços»; e b) qual é a matéria colectável — a qual, nos termos do artigo 11.º A, n.º 1, é «tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro», incluindo, segundo o artigo 11.º A, n.º 2, b), as despesas de transporte. Embora estas sejam as questões essenciais, interpreto os artigos 8.º e 9.º, ao contrário da opinião do Governo italiano, no sentido de que definem o lugar da prestação em todos os casos, incluindo o das prestações que se efectuam exclusivamente no interior de um Estado-membro.

Considerando que o âmbito de aplicação da directiva coincide com o âmbito de aplicação da legislação fiscal respectiva, como foi afirmado no processo n.º 168/84, parece-me que a questão essencial é a de saber se existe na directiva alguma disposição que impeça um Estado-membro de sujeitar ao IVA a totalidade do transporte efectuado entre dois pontos do seu território, ainda que, em parte, através de águas internacionais. Na medida em que nenhuma parte do transporte se efectua no território, incluindo as águas territoriais, de outro Estado-membro, não vejo nada na directiva que impeça um Estado-membro de o fazer. Para mais, tal poder parece-me compatível com o disposto no artigo 10.º, n.º 2, segundo o qual as prestações de serviços se consideram «efectuadas» quando o transporte se inicia (na península) ou, como me inclino a pensar (por analogia com o fornecimento de mercadorias), quando termina (na Sardenha).

Consequentemente, pelo menos no que respeita à directiva, a Itália tem o direito de considerar a totalidade do trajecto, da península à Sardenha, como uma prestação de serviços de transporte sujeita ao IVA, ainda

que uma parte do percurso se efectue em águas internacionais. Não creio que esta faculdade resulte de qualquer norma de direito internacional relativa ao pavilhão do barco, ainda que possa constituir um factor adicional o facto de um navio com pavilhão italiano poder considerar-se território italiano, para os efeitos da determinação do lugar do transporte. A regra é a mesma para mercadorias ou pessoas transportadas em navios com outros pavilhões, pois não resulta das normas legais relativas ao pavilhão, mas de uma correcta interpretação do objectivo da directiva.

As dificuldades administrativas em calcular qual a parte do trajecto efectuada através de águas internacionais não constituiriam razão para interpretar a directiva de forma contrária aos seus termos inequívocos, mas reforçam a interpretação no sentido de que a totalidade do percurso entre dois pontos de um Estado-membro, sem passar através de outro território, deve ser sujeita ao IVA.

A França concorda com esta conclusão, de que um Estado-membro tem o direito de sujeitar ao IVA a totalidade do transporte, incluindo a parte efectuada em águas internacionais. A Itália, a Dinamarca e a Comissão vão mais longe: é obrigatório tributar a totalidade do transporte. A República Federal da Alemanha diz que é proibido considerar incluída no transporte a parte do trajecto efectuada em águas internacionais.

No que respeita à sua decisão no presente processo, o órgão jurisdicional italiano não precisa de saber se deve ser aplicado o imposto; basta-lhe saber se pode ser aplicado. Por este motivo, e porque é possível que venha a ser interposto um recurso para o Tribunal pleno contra outro Estado-membro, nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE, talvez não seja conveniente, além de

ser desnecessário, que a secção decida se é obrigatória a sujeição a este imposto da totalidade do percurso. Contudo, para a hipótese de a secção considerar que esta questão deve ficar decidida, vou igualmente abordá-la.

Este ponto não foi objecto de decisão no processo 168/84. O Tribunal declarou então que a directiva não limitava o direito de um Estado-membro de aplicar o imposto no caso em questão. Mas não disse que o Estado-membro estava obrigado a fazê-lo.

Como se viu, não há nada na directiva que, expressamente, declare que a totalidade do trajecto, incluindo a parte efectuada em águas internacionais, deva ser sujeita a este imposto. Por outro lado, o objectivo essencial da directiva é o de harmonizar as normas comunitárias relacionadas com o IVA; o subtítulo da directiva — «Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme» — assim o indica.

Uma vez estabelecido que o transporte é entre dois pontos do mesmo Estado-membro, as regras deverão ser idênticas em todos os Estados-membros. Se a sujeição ao imposto num Estado-membro se afere pelo lugar da prestação e pelo facto gerador do imposto, parece-nos, com base nos argumentos aduzidos neste processo, que o imposto deve incidir sobre a totalidade do transporte, ainda que uma parte deste se efectue em águas internacionais. Seria anómalo que a forma de tributação diferisse consoante o transporte se efectuasse, por terra ou por mar, entre os mesmos dois pontos de um Estado-membro.

Outras considerações, contudo, entrariam em linha de conta, se parte do transporte se efectuasse através do território, incluindo as águas territoriais e o espaço aéreo, de qualquer outro Estado, fosse ou não membro da Comunidade; deste modo, a opinião aqui expressa não se aplica directamente ao transporte entre Berlim e o resto da República Federal da Alemanha.

No caso vertente, porém, considero que a questão colocada devia ser respondida nesta base:

A sexta directiva 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 —, e em especial o seu artigo 9.º, n.º 2, não deve ser interpretada no sentido de proibir a um Estado-membro a sujeição ao IVA do transporte de mercadorias e de pessoas entre dois pontos no interior do seu território, ainda que este transporte se efectue, principal ou parcialmente, em águas internacionais, desde que nenhuma parte do transporte se efectue no território, incluindo as águas territoriais, de outro Estado-membro ou de um país terceiro.

Compete ao órgão jurisdicional nacional decidir quanto às despesas das partes no processo principal; as despesas dos Estados-membros intervenientes e da Comissão não são reembolsáveis.