

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL

13 de Março de 1990 *

No processo C-30/89,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por John Forman e Alain van Solinge, membros do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Georgios Kremlis, membro do mesmo Serviço Jurídico, Centro Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

República Francesa, representada por Edwige Belliard, subdirector na Direcção de Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e por Claude Chavance, adido principal da administração central na Direcção dos Assuntos Jurídicos desse mesmo ministério, na qualidade de agente suplente, com domicílio escolhido no Luxemburgo na sede da embaixada de França, 9, boulevard du Prince-Henri,

demandada,

apoiada pelo

Reino de Espanha, representado por Javier Conde de Saro, director-geral da Coordenação Jurídica e Institucional Comunitária, e por Rosario Silva de La-puerta, advogado do Estado no Serviço Jurídico do Estado relativo ao Tribunal, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo na sede da embaixada de Espanha, 4-6, boulevard E. Servais,

interveniente,

que tem por objecto fazer reconhecer que a República Francesa,

— por um lado, não respeitou as obrigações de efectuar os cálculos necessários, de enviar uma cópia desses cálculos e de colocar à disposição da Comissão, em 31 de Outubro de 1986, os recursos próprios não pagos referentes aos anos de

* Língua do processo: francês.

1980 a 1985, que lhe incumbem por força do Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2892/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação, no que diz respeito aos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p. 8; EE 01 F2 p. 83), em virtude da isenção concedida em matéria de transportes entre a França continental e os departamentos da Córsega em relação à parte do trajecto situada fora do território continental, em infracção ao disposto na 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; EE 09 F1 p. 54),

— por outro, não respeitou a obrigação de pagar juros de mora sobre esses montantes a partir de 31 de Outubro de 1986, em conformidade com o disposto no artigo 11.º do Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2891/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p. 1; EE 01 F2 p. 76),

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. O. Due, presidente, F. A. Schockweiler e M. Zuleeg, presidentes de secção, T. Koopmans, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse e M. Díez de Velasco, juizes,

advogado-geral: C. O. Lenz
secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 24 de Janeiro de 1990,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 14 de Fevereiro de 1990,

profere o presente

Acórdão

1. Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal em 3 de Fevereiro de 1989, a Comissão das Comunidades Europeias propôs, nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE, uma acção destinada a fazer reconhecer que a República Francesa, ao isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), em infracção ao disposto na 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; EE 09 F1 p. 54, a seguir «sexta directiva»), os transportes entre a França continental e os departamentos da Córsega, em relação à parte do trajecto situada fora do território continental,
- por um lado, não respeitou as obrigações de efectuar os cálculos necessários, de enviar uma cópia desses cálculos e de colocar à disposição da Comissão, em 31 de Outubro de 1986, os recursos próprios não pagos referentes aos anos de 1980 a 1985, que lhe incumbem por força do Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2892/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação, no que diz respeito aos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p; 8, EE 01 F2 p. 83) e,
- por outro, não respeitou a obrigação de pagar juros de mora sobre esses montantes a partir de 31 de Outubro de 1986, em conformidade com o disposto no artigo 11.º do Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2891/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p. 1; EE 01 F2 p. 76).
2. A Comissão entendeu que resultava das disposições da sexta directiva, e em particular dos seus artigos 2.º e 3.º, que são de considerar como efectuados inteiramente dentro da França e, por isso, sujeitos ao IVA os transportes marítimos e aéreos cujos pontos de partida e de chegada se situem em território francês, desde que nenhuma escala tenha sido efectuada em outro país, independentemente da questão de saber se esses transportes integram ou não um trajecto em/ou por cima de águas internacionais.

- 3 A Comissão reconhece que a República Francesa pode, com base no disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º e do ponto 17 do anexo F da sexta directiva, continuar a isentar do IVA os transportes entre a França continental e os departamentos da Córsega na parte do trajecto situada fora do território continental.

- 4 Na opinião da Comissão, a República Francesa tem, todavia, neste caso, a obrigação de compensar essa isenção incluindo na matéria colectável dos recursos próprios IVA, em conformidade com o disposto n.º 2 do artigo 9.º do Regulamento n.º 2892/77, já referido, o volume de negócios correspondente à totalidade dos transportes em causa, incluindo a parte respeitante ao trajecto efectuado em/ou por cima das águas internacionais entre a França continental e a Córsega.

- 5 Por conseguinte, a Comissão, em 6 de Maio de 1987, endereçou uma notificação por incumprimento ao Governo da República Francesa, dando assim início ao processo previsto no artigo 169.º do Tratado CEE.

- 6 Por carta de 7 de Julho de 1987, a República Francesa contestou a posição da Comissão, alegando nomeadamente que a não tributação da parte dos transportes entre a França continental e a Córsega que se efectua em mar internacional ou no espaço aéreo sobre esse mar resulta da alínea b) do n.º 2 do artigo 9.º e não das medidas transitórias previstas pela alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º da sexta directiva. Com efeito, o termo «lugar» utilizado na alínea b) do n.º 2 do artigo 9.º da sexta directiva seria uma noção geográfica, que permite localizar uma prestação a fim de atribuir a tributação de uma actividade económica exercida neste lugar ao país que aí exerce a sua soberania territorial. Ora, o alto mar e o espaço aéreo internacional não fariam parte do território do Estado-membro, de sorte que, para o transporte entre a França continental e a Córsega, a parte do trajecto efectuada em/ou por cima das águas internacionais não se situaria em França. A República Francesa concluiu daí que não havia que prever a inclusão na matéria colectável dos recursos próprios IVA da parte dos trajectos entre a França continental e a Córsega efectuada em/ou por cima das águas internacionais.

- 7 Para mais ampla exposição dos factos do litígio, da tramitação do processo e dos fundamentos e argumentos das partes, 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.
- 8 Para decidir se a República Francesa era obrigada a colocar à disposição da Comissão, como recursos próprios, o montante do IVA correspondente, em relação aos transportes entre o seu território continental e os departamentos da Córsega, na parte do trajecto efectuada em/ou por cima das águas internacionais, há que examinar as obrigações que a sexta directiva impõe aos Estados-membros.
- 9 A este propósito, convém recordar, em primeiro lugar, que, com vista a instaurar na Comunidade um sistema comum de IVA, essa directiva obriga os Estados-membros a adaptar os seus regimes nacionais de IVA às normas comuns que ela prescreve.
- 10 Entre essas normas figura a determinação do lugar das operações tributáveis, que, nos termos do sétimo considerando do preâmbulo da sexta directiva, é indispensável para evitar conflitos de competências entre os Estados-membros.
- 11 Assim, o n.º 1 do artigo 2.º da sexta directiva obriga os Estados-membros a sujeitar a IVA todas as prestações de serviços «efectuadas a título oneroso no território do país».
- 12 O âmbito de aplicação espacial da sexta directiva é determinado no n.º 1 do artigo 3.º como correspondendo ao do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, tal como é definido, relativamente a cada Estado-membro, no artigo 227.º do Tratado.
- 13 Em matéria de prestações de serviços, o n.º 1 do artigo 9.º da sexta directiva estabelece a regra geral segundo a qual por lugar de tal prestação «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».

- 14 Todavia, no que toca às prestações de transporte, a alínea b) do n.º 2 do artigo 9.º da sexta directiva prevê, por excepção à regra geral, que por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se «o lugar onde se efectua o transporte tendo em conta as distâncias percorridas».
- 15 Resulta dessas disposições que a única obrigação que a sexta directiva impõe aos Estados-membros no que toca à tributação das prestações de transportes é sujeitar a tributação as prestações efectuadas dentro dos limites territoriais desses estados.
- 16 A essa regra do elemento de conexão especial em relação às prestações de transporte, derogatória do regime geral de determinação do lugar das prestações de serviços prevista pelo n.º 1 do artigo 9.º da sexta directiva, visa assim assegurar que cada Estado-membro tribute as prestações de transporte em relação às partes do trajecto efectuadas sobre o seu território.
- 17 Pelo contrário, a sexta directiva não contém qualquer regra por força da qual incumbirá aos Estados-membros sujeitar a IVA as partes do trajecto de uma prestação de transporte efectuadas, para lá dos limites territoriais desses estados, no espaço internacional. Mais especificamente, nenhuma disposição dessa directiva prevê uma obrigação dos Estados-membros de sujeitar a IVA as prestações de transporte correspondentes às distâncias percorridas num espaço internacional desde que o transporte se efectue, sem escala num outro Estado-membro, entre dois pontos de um mesmo território nacional.
- 18 Se, como o Tribunal declarou no acórdão de 23 de Janeiro de 1986, *Trans Tirreno Express*, n.º 21 (283/84, Colect. 1986, p. 231), a sexta directiva, e nomeadamente a alínea b) do n.º 2 do artigo 9.º não se opõe a que um Estado-membro tribute, a título de IVA, uma prestação de transporte entre dois pontos do seu território nacional, mesmo que o trajecto se efectue em parte fora desse território,

desde que não invada a área de competência fiscal de outros Estados-membros, não poderá, no entanto, deduzir-se desta jurisprudência que a sexta directiva tenha por efeito obrigar os Estados-membros a sujeitar a IVA os transportes efectuados no seu território, em relação à parte do trajecto situado em/ou por cima das águas internacionais. Com efeito, a única consequência que é permitido deduzir do objectivo geral da sexta directiva é que os Estados-membros, que fazem uso da liberdade de alargar o âmbito de aplicação da sua legislação fiscal para além dos seus limites territoriais propriamente ditos, são obrigados a respeitar, em relação à sujeição das operações tributadas, as normas comuns estabelecidas por essa directiva.

- 19 Nestas condições, há que declarar que a interpretação extensiva preconizada no caso em apreço pela Comissão não encontra qualquer fundamento na própria sexta directiva.
- 20 Semelhante interpretação não é, aliás, susceptível de redundar num sistema comum de IVA. Com efeito, mesmo se, em conformidade com a tese da Comissão, os Estados-membros eram obrigados a tributar a parte do trajecto efectuada em/ou por cima do espaço internacional no caso de um transporte que liga directamente dois pontos do mesmo território nacional, não resultará daí qualquer uniformidade do regime do IVA, pois que a interpretação preconizada pela Comissão deixaria sem solução a hipótese de um transporte efectuado entre dois pontos situados em Estados-membros diferentes.
- 21 Em apoio da sua tese, a Comissão invocou ainda a opinião comum dos Estados-membros que pretende deduzir do acto relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos tratados (JO 1985, L 302, p. 23, a seguir «acto»). Por força do acto, foi reconhecido à República Portuguesa, por um lado, nos termos do n.º 15 aditado ao artigo 15.º da sexta directiva, o direito de assimilar ao transporte internacional, e por isso não sujeitar a IVA, os transportes marítimos e aéreos entre as ilhas que compõem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira e entre estas e o continente (ver anexo I, V, n.º 2, do acto). Todavia, nos termos do segundo parágrafo do artigo 374.º do acto, «a derrogação referida n.º 15 do artigo 15.º da sexta directiva... não afecta o montante dos direitos devidos em conformidade com o primeiro parágrafo (recursos próprios provenientes do IVA)».

- 22 A este propósito, convém notar, em primeiro lugar, que disposições similares àquelas que se aplicam à República Portuguesa não foram previstas para o Reino de Espanha, que se encontra, no entanto, numa situação idêntica à da República Portuguesa no que toca aos transportes marítimos e aéreos entre o continente e as ilhas sujeitas à sua soberania. Convém, por isso, admitir que as disposições do acto invocadas pela Comissão foram adoptadas com o objectivo de resolver problemas específicos que a adesão causava para a República Portuguesa. Nestas condições não é permitido deduzir destas disposições uma intenção dos Estados-membros de conferir uma certa interpretação a um texto de direito derivado anterior.
- 23 Quanto ao resto, há que recordar que, quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar consequências financeiras, o carácter de certeza e de previsibilidade constitui, segundo a jurisprudência constante do Tribunal, um imperativo que se impõe com especial rigor (ver acórdão de 15 de Dezembro de 1987, Países Baixos/Comissão, n.º 24, 326/85, Colect. 1987, p. 5091; acórdão de 22 de Fevereiro de 1989, Comissão/França e Reino Unido, n.º 22, 92/87 e 93/87, Colect. 1989, p. 405). Ora, a regulamentação comunitária em matéria de IVA, pela obrigação que têm os Estados-membros de colocar à disposição da Comunidade, como recursos próprios, uma parte dos montantes cobrados a título de IVA, constitui uma regulamentação que implica consequências financeiras importantes para os Estados-membros.
- 24 Resulta dos desenvolvimentos que precedem que, não podendo a sexta directiva ser interpretada como impondo à República Francesa sujeitar a IVA os transportes entre o seu território continental e os departamentos da Córsega, em relação à parte do trajecto situado em/ou por cima das águas internacionais, esse Estado-membro não tinha a obrigação nem de incluir, em conformidade com o referido Regulamento n.º 2892/77, o volume de negócios a eles atinentes em relação aos anos de 1980 a 1985 na matéria colectável dos recursos próprios IVA e de colocar esses montantes à disposição da Comissão em 31 de Outubro de 1986, nem de pagar juros de mora sobre esses montantes, a partir de 31 de Outubro de 1986, por aplicação do disposto no artigo 11.º do Regulamento n.º 2891/77, já referido.
- 25 Nestas condições, há que concluir que a Comissão não demonstrou que a República Francesa tenha faltado às obrigações que lhe incumbem por força das disposições dos regulamentos n.ºs 2891/77 e 2892/77, já referidos. A acção da Comissão deve, por conseguinte, ser julgada improcedente.

Quanto às despesas

- 26 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento Processual, a parte vencida deve ser condenada nas despesas. Tendo a Comissão sido vencida, há que condená-la nas despesas incluindo as do interveniente.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL

decide:

- 1) **A acção é julgada improcedente.**
- 2) **A Comissão é condenada nas despesas, incluindo as do interveniente.**

Due	Schockweiler	Zuleeg	Koopmans	
Mancini	O'Higgins	Moitinho de Almeida	Grévisse	Díez de Velasco

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 13 de Março de 1990.

O secretário
J.-G. Giraud

o presidente
O. Due