



que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º 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-Eimsbuettel,*

*uma decisão a título prejudicial acerca da interpretação do n.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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. Mueller-Kremler, advogado em Hanôver,

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

- em representação do Governo da República Federal da Alemanha, por M. Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium fuer 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

## **Fundamentação jurídica do 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.º do Tratado CEE, submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça uma questão prejudicial relativa à interpretação do n.º 2, alínea

d), do artigo 9.º 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-Eimsbuettel (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 dinamarquesas 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.º do Tratado CEE, suspender a instância até que o Tribunal se pronuncie a título prejudicial sobre a questão seguinte:

"O n.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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.º 1 do artigo 9.º 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.º 2 do artigo 9.º da sexta directiva prevê algumas excepções a este princípio geral. Em especial, o n.º 2, alínea d), do artigo 9.º, 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.º 1 do artigo 9.º 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.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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.º 2 do artigo 15.º 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.º 1 do artigo 1.º 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.º 2, alínea d), do artigo 9.º da sexta directiva.*

## **Decisão sobre as despesas**

*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.*

## **Parte decisória**

*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.º 2, alínea d), do artigo 9.º 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.*