ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de julho de 2012 (*)

«Sexta Diretiva — Isenções — Artigo 15.º, ponto 6 — Isenção das entregas de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado — Entrega de aeronaves a um operador que as põe à disposição de tais companhias — Conceito de ‘tráfego internacional remunerado’ — Voos charter»

No processo C-33/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), por decisão de 18 de janeiro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de janeiro de 2011, no processo intentado por

A Oy,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, A. Prechal (relator), L. Bay Larsen, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 8 de fevereiro de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da A Oy, por P. Salomaa,

¾ em representação do Governo finlandês, por M. Pere, na qualidade de agente,

¾ em representação da Comissão Europeia, por I. Koskinen e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de abril de 2012,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um processo desencadeado pela A Oy (a seguir «A») contra determinados avisos de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (a

seguir «IVA»), atinentes à aquisição de aeronaves, que lhe foram dirigidos pelo Kaakkois-Suomen verovirasto (Centro de Impostos da Finlândia do Sudeste).

O quadro jurídico

O direito da União

3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva dispõe que estão sujeitas a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Com a epígrafe «Isenções das operações de exportação para fora da Comunidade, das operações equiparadas e dos transportes internacionais», o artigo 15.º dessa diretiva prevê:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

4. As entregas de bens destinados ao abastecimento de barcos:

a) Afetos à navegação no alto mar, e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca;

[...]

5. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação dos barcos referidos nas alíneas a) e b) do [ponto] 4 e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos — incluindo o equipamento de pesca — incorporados nos referidos barcos ou que sejam utilizados na sua exploração;

6. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos incorporados nas referidas aeronaves ou que sejam utilizados na sua exploração;

7. As entregas de bens destinados ao abastecimento das aeronaves referidas no [ponto] 6;

8. As prestações de serviços que não sejam as referidas no [ponto] 5, destinadas às necessidades diretas dos barcos aí referidos e da respetiva carga;

9. As prestações de serviços que não sejam as referidas no [ponto] 6, destinadas às necessidades diretas das aeronaves aí referidas e da respetiva carga.

[...]»

5 Figurando no título XVI A da Sexta Diretiva, com a epígrafe «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», o artigo 28.º A dessa diretiva dispõe:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade [...]

Em derrogação do disposto no primeiro parágrafo, não estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, nas condições previstas no n.º 1A.

[...]

[...]

1A. Beneficiam da derrogação prevista na alínea a), segundo parágrafo, do n.º 1:

a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega seria isenta no território do país, em aplicação dos [pontos] 4 a 10 do artigo 15.º;

[...]

3. Por 'aquisição intracomunitária' de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem.

[...]»

O direito finlandês

6 A Sexta Diretiva foi transposta na Finlândia pela Lei 1501/1993, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado [Arvonlisäverolaki (1501/1993)], de 30 de dezembro de 1993 (a seguir «AVL»).

7 Nos termos do 1 §, primeiro ponto, 3), da AVL, estão sujeitas a IVA todas as aquisições intracomunitárias de bens na aceção do 26 a § da mesma lei, ocorridas na Finlândia. Esta disposição define a aquisição intracomunitária como a aquisição a título oneroso da propriedade de um bem móvel corpóreo, se o vendedor, o adquirente ou o terceiro que atuem por conta própria transportarem esse bem de um Estado-Membro para o outro. Por força do 2 b § da AVL, o devedor do IVA pelas aquisições intracomunitárias na aceção do 1 §, primeiro ponto, 3), é o adquirente.

8 Figurando no sexto capítulo da AVL, consagrado às isenções no comércio internacional, o 70 §, primeiro ponto, 6), dessa lei dispõe que não está sujeita a imposto a venda de aeronaves, de peças sobresselentes e/ou de elementos de equipamento para estas, destinados a serem utilizados por um comerciante com atividade essencialmente no domínio do tráfego aéreo internacional remunerado.

9 Por força do 72 f §, 1), da AVL, a aquisição intracomunitária de bens é isenta de IVA quando a importação desses bens não dê lugar à cobrança de IVA. O 94 §, primeiro ponto, 9), da AVL isenta de IVA a importação de aeronaves, peças sobresselentes e equipamentos na aceção do 70 §, primeiro ponto, 6), da AVL.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

10 Nos meses de julho de 2002 e de outubro de 2003, a A comprou dois aviões a jato novos a

um fabricante francês. O vendedor declarou uma venda intracomunitária. A A não declarou essas aquisições como aquisições intracomunitárias feitas na Finlândia.

11 Essas duas aeronaves foram matriculadas no registo das aeronaves finlandesas, respetivamente, em 22 de julho de 2002 e 23 de julho de 2004, ao passo que os seus «Air Operation Certificate» (AOC) foram emitidos, respetivamente, em 19 de novembro de 2002 e 24 de outubro de 2004. A A foi mencionada como proprietária dessas duas aeronaves e a B Oy (a seguir «B») foi designada como sua utilizadora. Em 17 de dezembro de 2003 e 1 de abril de 2005, respetivamente, esses aviões foram objeto de revenda pela A a uma empresa registada em Chipre.

12 A totalidade das ações da A é propriedade de X, uma pessoa singular. A A detém 25% das ações da C OY (a seguir «C»). A B é uma filial a 78% da C.

13 A B organiza voos *charter* internacionais e assegura a manutenção e a gestão dos aviões. Em virtude do contrato que celebrou com a A, a B faturou-lhe, nomeadamente, as despesas de manutenção dos aviões e os voos. Além disso, esse contrato permitia à B tomar os aviões de locação para as suas próprias necessidades comerciais, aos preços indicados no anexo a esse contrato.

14 Em relação aos exercícios que vão de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2002 e de 1 de janeiro de 2003 a 30 de junho de 2004, o volume de negócios da A, respetivamente, de 925 606,32 euros e de 2 170 503,84 euros, resultou integralmente de registos contabilísticos efetuados com base em faturas de vendas dirigidas a X, proprietário da A, com exceção das faturas atinentes à revenda das aeronaves dirigidas à empresa cipriota. Por ocasião da inspeção fiscal efetuada, foi apurado que a contabilidade da A não registava rendimentos provenientes da locação dos aviões.

15 Por seu lado, os registos de despesas da A ligadas às aeronaves diziam principalmente respeito aos montantes faturados pela B à A pela manutenção das aeronaves e pelos voos. Na altura da inspeção fiscal supramencionada, apurou-se que os referidos montantes tinham, no essencial, sido repercutidos em X, sem alterações.

16 A A esteve matriculada como sujeito passivo de IVA, desde 1 de julho de 2002. Na sua declaração de cessação de atividade de 14 de junho de 2003, a A anunciou que não tinha podido exercer atividades sujeitas a IVA. O Centro de Impostos da Finlândia do Sudeste cancelou essa sociedade do registo dos sujeitos passivos de IVA, com efeitos retroativos a 1 de julho de 2002.

17 Em 4 de novembro de 2005, esse mesmo centro de impostos emitiu avisos de liquidação adicional a título de IVA devido pela A sobre a aquisição intracomunitária de duas aeronaves. Simultaneamente, verificou-se que a A não tinha direito nem a uma dedução no montante devido nem ao seu reembolso.

18 Ao recurso interposto pela A contra esses avisos de liquidação adicional foi negado provimento por decisão de 26 de maio de 2008 do Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia). Segundo o referido órgão jurisdicional, as duas compras de aeronaves constituíram aquisições intracomunitárias sujeitas a IVA, que a A omitiu ao fisco. Essa sociedade não operara no setor do tráfego aéreo internacional remunerado, na aceção do 70 §, primeiro ponto, 6), da AVL, mas, na prática, agia na qualidade de proprietária da C, uma sociedade de comércio internacional de produtos derivados do petróleo. Além disso, os aviões em questão também não foram utilizados pela B no quadro do tráfego aéreo internacional remunerado na aceção do mesmo 70 §, primeiro ponto, 6). O acordo visava simplesmente prover às necessidades em matéria de transporte de X, o principal acionista dessas sociedades.

19 A A interpôs recurso dessa decisão para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo). Alegou que a aquisição das aeronaves devia estar isenta de IVA, uma vez que foram adquiridas e registadas pela A, com vista a confiá-las à B, que é realmente uma companhia de navegação aérea que opera essencialmente no domínio do tráfego aéreo internacional remunerado. Com efeito, a B estava, em conformidade com a prática usual neste setor, encarregada pela A, mediante remuneração, de velar por que as aeronaves estivessem sempre em condições de voar e de promover a sua utilização comercial com base em contratos específicos, enquanto a B propunha efetivamente aviões a terceiros mediante uma remuneração por hora de voo.

20 Em contrapartida, sem deixar de admitir que a B deve ser considerada uma companhia de navegação aérea que opera no domínio do tráfego aéreo internacional remunerado, isto ainda que X tivesse sido a única pessoa a ser transportada a título oneroso, a outra parte no processo é de opinião de que, uma vez que a própria A não efetua voos internacionais, mas mandou entregar as aeronaves de França na Finlândia e aí as confiou gratuitamente à B, para que esta as utilizasse, as aquisições controvertidas não podem ser isentas de IVA.

21 Foi neste contexto que o Korkein hallinto-oikeus decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 15.º, [ponto] 6, da [Sexta Diretiva] ser interpretado no sentido de que a expressão ‘companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado’ também abrange companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego *charter* internacional remunerado, para satisfação das necessidades de empresas e de pessoas singulares?

2) Deve o artigo 15.º, [ponto] 6, da [Sexta Diretiva] ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto nele prevista só se aplica a entregas de aeronaves efetuadas diretamente a companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, ou essa isenção aplica-se também às entregas de aeronaves a agentes económicos, que não operam eles próprios no tráfego aéreo internacional remunerado, mas cedem a utilização de uma aeronave a um agente económico que opera nesse setor?

3) Tendo em conta que a companhia de navegação aérea também podia usar as aeronaves para outros voos, é relevante para a resposta à segunda questão a circunstância de a proprietária das aeronaves repercutir a faturação da utilização das aeronaves numa pessoa singular que é acionista da proprietária e utilizar as aeronaves principalmente para as suas necessidades comerciais e/ou pessoais?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

22 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o conceito de «tráfego internacional remunerado», na aceção do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que cobre unicamente o tráfego de linha regular ou também os voos fretados para satisfazer a procura de empresas ou de particulares.

23 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio neste plano parecem estar ligadas à existência de algumas divergências entre as versões linguísticas dessa disposição. Nas suas observações, a A sublinha, a esse propósito, que algumas dessas versões linguísticas, como as versões nas línguas inglesa e sueca, referem-se, com efeito, às «international routes» ou às «linhas internacionais», e não ao «tráfego internacional», expressão que pode parecer mais genérica e que é utilizada na maior parte das outras versões linguísticas dessa disposição, nomeadamente na versão finlandesa.

24 A esse propósito, é jurisprudência constante que a interpretação de uma disposição do direito da União deve, em princípio, ter em conta a eventual divergência que exista entre as suas diferentes versões linguísticas (v., nomeadamente, acórdão de 16 de setembro de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Colet., p. I-8379, n.º 38).

25 No caso, há que reconhecer, porém, que as variações de formulação salientadas no n.º 23 do presente acórdão não podem levar a considerar que o legislador da União tenha tido a intenção de excluir os voos internacionais fretados do âmbito de aplicação da isenção instituída pelo artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva.

26 No plano estritamente textual, em primeiro lugar, deve salientar-se que os termos «international routes» ou «linhas internacionais» que figuram em algumas versões linguísticas não são objeto de definição na Sexta Diretiva e, tal como salientou a Comissão Europeia e o Governo finlandês, não vêm acompanhados de nenhuma especificação que vise indicar que os voos em causa devem revestir carácter «regular». Nestas condições, tais termos podem, à semelhança da expressão «tráfego internacional» utilizada nas outras versões linguísticas, ser entendidos no sentido de que designam, em substância, voos efetuados por meio de aeronaves entre dois pontos geográficos que conferem ao transporte em causa um carácter internacional e não interno. Tal como sublinhou precedentemente o Tribunal de Justiça, o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva visa, em substância, companhias cuja atividade é principalmente internacional (acórdão *Cimber Air*, já referido, n.os 27 e 28).

27 Por outro lado, segundo jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito da União tal como a que está em causa, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Colet., p. I-2561, n.º 17, e de 22 de dezembro de 2010, *Feltgen e Bacino Charter Company*, C-116/10, Colet., p. I-14187, n.º 12 e jurisprudência aí referida).

28 Ora, nem o contexto em que se inscreve o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva nem a finalidade dessa disposição são de molde a impor que as aeronaves utilizadas por companhias que se dediquem essencialmente a voos *charter* internacionais sejam excluídas do âmbito de aplicação da isenção nela instituída.

29 Essa disposição, no tocante à sua finalidade, visa isentar a entrega de aeronaves, quando estas se destinem essencialmente a ser utilizadas no tráfego internacional, isto é, no quadro de voos que usam espaços da jurisdição de vários Estados, bem como, tal sendo o caso, espaços

internacionais.

30 À luz de tal objetivo, não se afigura que se imponha distinguir consoante o transporte aéreo internacional seja efetuado em voos regulares ou em voos *charter*.

31 No tocante ao contexto em que se inscreve o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, deve recordar-se que, tal como resulta de jurisprudência constante, as isenções constituem conceitos autónomos do direito da União, que devem ser inseridos no contexto geral do sistema comum do IVA instituído pela referida diretiva (v., nomeadamente, acórdão *Cimber Air*, já referido, n.º 23, e acórdão de 18 de outubro de 2007, *Navicon*, C-97/06, Colet., p. I-8755, n.º 20).

32 Ora, esse sistema assenta, nomeadamente, no princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que os operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, *Cimber Air*, n.º 24, e *Navicon*, n.º 21). Tal princípio não exige que se trate de operações idênticas. Com efeito, resulta de jurisprudência constante que o referido princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., nomeadamente, acórdão de 28 de junho de 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Colet., p. I-5517, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

33 O princípio da neutralidade fiscal implica a eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA. Portanto, a distorção está demonstrada quando se verifique que as prestações de serviços se encontram em situação de concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA (v. acórdão *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*, já referido, n.º 47 e jurisprudência aí referida).

34 Ora, os serviços de transporte propostos por operadores que realizam essencialmente voos internacionais são semelhantes, independentemente de se tratar de voos regulares e/ou de voos fretados, e encontram-se, manifestamente, em situação de concorrência, de tal forma que uma diferença de tratamento em termos de isenção de IVA sobre as entregas de aeronaves em função de o operador atuar essencialmente por meio de voos regulares internacionais ou essencialmente por meio de voos *charter* internacionais geraria riscos de distorções de concorrência entre os referidos operadores.

35 Em face do exposto, deve responder-se à primeira questão que os termos «tráfego internacional remunerado», na aceção do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, devem ser interpretados no sentido de que englobam também os voos internacionais fretados para satisfazer a procura de empresas ou de particulares.

Quanto à segunda questão

36 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção que prevê se aplica à entrega de uma aeronave a um operador que não é ele mesmo uma «companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado», na aceção dessa disposição, mas que adquire a referida aeronave para efeitos da sua utilização exclusiva por tal companhia.

37 A esse propósito, deve, em primeiro lugar, observar-se que a versão em língua finlandesa do artigo 15.º, ponto 6, se refere a uma entrega de aeronaves «a» companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado.

38 Todavia, a maior parte das outras versões linguísticas dessa mesma disposição referem-se, por seu lado, às entregas de aeronaves «utilizadas por» tais companhias.

39 Tal como foi já recordado no n.º 24 do presente acórdão, a interpretação dessa disposição deve, em princípio, ter em conta as diferenças linguísticas assim observadas.

40 Em segundo lugar, não se pode deixar de observar que a redação da maior parte das versões linguísticas do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, na medida em que põe, assim, a tónica não na identidade do beneficiário da entrega ou do proprietário da aeronave mas antes na circunstância de as aeronaves que são objeto da entrega deverem ser «utilizadas por» uma companhia que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado, não conduz, enquanto tal, a excluir do âmbito de aplicação da isenção instituída por essa disposição as entregas de aeronaves a um operador que as adquira exclusivamente com vista à sua utilização por tal companhia, por exemplo, no quadro de uma de operação de locação financeira.

41 Em terceiro lugar, tal como já foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, importa ter em conta, para efeitos de interpretar o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, não somente os termos da referida disposição mas igualmente o seu contexto e os objetivos que ela prossegue.

42 No tocante, em primeiro lugar, ao objetivo prosseguido, foi já indicado, no n.º 29 do presente acórdão, que este consiste em isentar de IVA a entrega de aeronaves, desde que estas se destinem essencialmente a ser utilizadas para efeitos de transporte internacional, isto é, no quadro de voos que usam espaços da jurisdição de vários Estados e, tal sendo o caso, espaços internacionais.

43 Ora, não se pode deixar de observar que tal objetivo pode levar a uma interpretação do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, segundo a qual a condição para que uma entrega de aeronave beneficie da isenção que essa disposição prevê é realmente que a referida aeronave se destine a ser utilizada por uma companhia cujas atividades essenciais se desenvolvam no tráfego internacional remunerado, sem que importe a identidade do adquirente propriamente dito.

44 Bem pelo contrário, há que ter em conta, neste último aspeto, o facto de a sujeição do adquirente de uma aeronave ao pagamento de IVA sobre a referida aquisição, mesmo quando esta tenha lugar apenas para efeitos de uma utilização da referida aeronave por uma companhia que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado, ser suscetível de induzir um aumento do preço a pagar por esta para efeitos de poder proceder a tal utilização e prejudicar, nessa medida, o referido objetivo. Com efeito, pode considerar-se que o adquirente da aeronave levado a pagar o IVA sobre o seu preço de venda repercutirá na companhia utilizadora, regra geral, todo ou parte do encargo resultante do facto de ter tido, assim, de pagar o IVA.

45 Em tal hipótese, com efeito, e como sublinhou o advogado-geral no n.º 38 das suas conclusões, mesmo o facto de, eventualmente, o adquirente da aeronave se encontrar depois em condições de deduzir o referido IVA ou de obter o seu reembolso nas condições previstas na Sexta Diretiva nada retira ao facto de o custo de financiamento ligado ao adiantamento de tesouraria decorrente do pagamento do IVA cujo montante pode, no caso, revelar-se particularmente elevado ter, entretanto, pesado no referido adquirente.

46 Daí resulta que, na medida que acaba de ser descrita, a ausência de isenção de IVA sobre

a entrega da aeronave e o pagamento deste pelo adquirente pesarão indiretamente na companhia que utiliza a referida aeronave.

47 No tocante, em segundo lugar, ao contexto em que se inscreve o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, já foi recordado no n.º 31 do presente acórdão que as isenções que essa disposição institui constituem conceitos autónomos do direito da União que devem ser inseridos no contexto geral do sistema comum do IVA instituído pela referida diretiva.

48 Esse sistema assenta, nomeadamente, em dois princípios. Por um lado, o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços e sobre cada entrega de bens, efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Por outro lado, tal como recordado nos n.os 32 e 33 do presente acórdão, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, nomeadamente, a que operações semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.

49 Embora, tal como é jurisprudência constante, face a esses princípios, as isenções instituídas no artigo 15.º da Sexta Diretiva devam ser interpretadas de forma estrita, dado que constituem uma exceção ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada entrega de bens e sobre cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos *Velker International Oil Company*, já referido, n.º 19; *Cimber Air*, já referido, n.º 25; de 14 de setembro de 2006, *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, Colet., p. I-8167, n.º 15; *Navicon*, já referido, n.º 22; e *Feltgen e Bacino Charter Company*, já referido, n.º 19), tal regra de interpretação estrita não significa, no entanto, que os termos utilizados para definir essas isenções devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., nomeadamente, acórdão *Navicon*, já referido, n.º 22).

50 Ora, no caso, por um lado, como foi atrás sublinhado, o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, tal como decorre do seu teor literal lido à luz dos objetivos prosseguidos pela referida disposição, visa, em substância, isentar de IVA as aquisições de aeronaves, quando estas se destinem a ser utilizadas por uma companhia que exerce atividade essencialmente no tráfego internacional remunerado.

51 Por outro lado, não foi alegado nem se verifica que a interpretação segundo a qual a isenção prevista no artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva deva também beneficiar a entrega de uma aeronave a um operador que não seja uma «companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado», na aceção dessa disposição, mas que adquira a referida aeronave unicamente para efeitos da sua utilização por tal companhia, possa pôr em causa o princípio da neutralidade fiscal.

52 Em contrapartida, tal como o advogado-geral observou no n.º 40 das suas conclusões, não se pode excluir *a priori* a possibilidade de, em certas circunstâncias, a interpretação inversa pôr esse princípio em causa.

53 Por outro lado, embora seja verdade que a interpretação referida no n.º 51 do presente acórdão possa parecer afastar-se, em certa medida, da seguida pelo Tribunal de Justiça no que diz respeito às isenções previstas no artigo 15.º, pontos 4 e 8, da Sexta Diretiva a propósito das operações de abastecimento de barcos de mar e das prestações de serviços efetuadas para as suas necessidades diretas (v. acórdãos, já referidos, *Velker International Oil Company*, n.os 21 e 22, e *Elmeke*, n.os 22 e 24), há que salientar, todavia, a esse propósito, que uma transposição das soluções seguidas nos referidos acórdãos não se impõe no que diz respeito à interpretação do ponto 6 desse mesmo artigo.

54 Com efeito, tal como resulta, em particular, dos n.os 23 a 25 do acórdão *Elmeke*, já

referido, o facto de uma extensão da isenção prevista no artigo 15.º, pontos 4 e 8, da Sexta Diretiva às fases anteriores da entrega de bens ou da prestação de serviços finais efetuadas diretamente ao explorador do navio ter sido excluída pelo Tribunal de Justiça nos referidos acórdãos assentava, em particular, na consideração de que tal isenção teria exigido que os Estados instituíssem mecanismos de controlo e de vigilância com vista a certificar-se do destino último dos bens ou dos serviços em causa. Tais mecanismos ter-se-iam traduzido, para os referidos Estados e para os operadores em causa, em constrangimentos inconciliáveis com a «aplicação correta e simples das isenções» prevista na primeira frase do artigo 15.º da Sexta Diretiva (v., também, acórdão *Velker International Oil Company*, já referido, n.º 24).

55 Ora, como, nomeadamente, observou o advogado-geral nos n.os 44 a 46 das suas conclusões, tais considerações não são transponíveis para a isenção da entrega de uma aeronave a um operador que a destina exclusivamente ao uso de uma companhia que se dedica essencialmente ao tráfego internacional remunerado.

56 Com efeito, o facto de, em semelhante caso, se subordinar a isenção à circunstância de que o destino seja conhecido e devidamente estabelecido desde o momento em que ocorre a aquisição da aeronave e à verificação subsequente do carácter efetivo da utilização da referida aeronave por tal companhia, tendo em conta o tipo de bem aqui em causa e, nomeadamente, os mecanismos de registo e de autorização a que está subordinada a sua exploração, não parece poder gerar, para os Estados e para os operadores em causa, constrangimentos que sejam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções estabelecidas pela Sexta Diretiva.

57 Em face do exposto, deve responder-se à segunda questão que o artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção que prevê se aplica também à entrega de uma aeronave a um operador que não seja ele mesmo uma «companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado», na aceção dessa disposição, mas que adquire essa aeronave para efeitos da sua utilização exclusiva por tal companhia.

Quanto à terceira questão

58 Através da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a resposta dada à segunda questão pode ser influenciada pela circunstância de o operador que adquiriu a aeronave vir depois a repercutir o encargo correspondente à sua utilização num particular que é seu acionista, o qual utiliza essa aeronave essencialmente para os seus próprios fins, comerciais e/ou privados, atendendo a que a companhia de navegação aérea tem também a possibilidade de a utilizar para outros voos.

59 A esse propósito, deve recordar-se que, em conformidade com a resposta dada à segunda questão, o único critério que permite determinar se a isenção prevista no artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva é aplicável reside na verificação de que a aeronave em causa é utilizada por uma companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar.

60 Neste quadro, as circunstâncias mencionadas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua terceira questão são, por consequência, *a priori*, desprovidas de pertinência para a resposta à segunda questão, desde que o adquirente possa demonstrar que o referido critério está realmente preenchido.

61 Em contrapartida, se, no quadro de um exame global das circunstâncias do processo principal, o juiz nacional vier a considerar que as aeronaves não se destinam a ser exploradas economicamente pela companhia aérea no quadro do tráfego internacional, o artigo 15.º, ponto 6,

da Sexta Diretiva não é suscetível de aplicação.

62 Deve igualmente recordar-se, tal como sublinhou, nomeadamente, o Governo finlandês nas suas observações, que é jurisprudência constante que a aplicação da regulamentação da União não pode ser alargada a ponto de abranger as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não sejam realizadas no quadro de transações comerciais normais, mas somente com a finalidade de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito da União, e que tal princípio de proibição de práticas abusivas se aplica igualmente no domínio do IVA (v., nomeadamente, acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609, n.os 69 e 70 e jurisprudência aí referida).

63 Esse princípio conduz assim a proibir as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas unicamente com o único fim de obter uma vantagem fiscal (acórdão de 22 de maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin, C-162/07, Colet., p. I-4019, n.º 28).

64 É assim que, no quadro da interpretação da Sexta Diretiva, se pode considerar que existe uma prática abusiva quando, por um lado, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da referida diretiva e da legislação nacional que transpõe essa diretiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, segundo um conjunto de elementos objetivos, a finalidade essencial das operações em causa seja a obtenção de tal vantagem fiscal (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.os 74 e 75, e acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 42).

65 É ao órgão jurisdicional nacional que cabe verificar, em conformidade com as regras de prova do direito nacional, contanto que não seja prejudicada a eficácia do direito da União, se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão eventualmente reunidos no litígio do processo principal (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.º 76).

66 Em face do exposto, há que responder à terceira questão submetida que as circunstâncias mencionadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a saber, o facto de o adquirente da aeronave vir depois a repercutir o encargo correspondente à sua utilização num particular que é seu acionista, o qual utiliza essa aeronave essencialmente para os seus próprios fins, comerciais e/ou privados, tendo a companhia de navegação aérea igualmente a possibilidade de a utilizar para outros voos, não são suscetíveis de modificar a resposta à segunda questão.

Quanto às despesas

67 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) Os termos «tráfego internacional remunerado», na aceção do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, devem ser interpretados no sentido de que englobam também os voos internacionais fretados para satisfazer a procura de empresas ou de particulares.

2) **O artigo 15.º, ponto 6, da Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 92/111, deve ser interpretado no sentido de que a isenção que prevê se aplica também à entrega de uma aeronave a um operador que não seja ele mesmo uma «companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado», na aceção dessa disposição, mas que adquire essa aeronave para efeitos da sua utilização exclusiva por tal companhia.**

3) **As circunstâncias mencionadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a saber, o facto de o adquirente da aeronave vir depois a repercutir o encargo correspondente à sua utilização num particular que é seu acionista, o qual utiliza essa aeronave essencialmente para os seus próprios fins, comerciais e/ou privados, tendo a companhia de navegação aérea igualmente a possibilidade de a utilizar para outros voos, não são suscetíveis de modificar a resposta à segunda questão.**

Assinaturas

* Língua do processo: finlandês.