

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

apresentadas em 26 de abril de 2012 (1)

Processo C-33/11

A Oy

[pedido de decisão prejudicial submetido pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia)]

«Sexta Diretiva IVA — Isenção do artigo 15.º, n.º 6 — Conceito de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem ao tráfego internacional remunerado — Entrega de aeronaves a um agente económico que não opera essencialmente por si próprio no tráfego aéreo internacional, mas cede a utilização de uma aeronave a uma companhia de navegação aérea — Companhias aéreas de voos charter»

I — Introdução

1. Neste processo, o Korkein hallinto-oikeus (Finlândia) submete ao Tribunal de Justiça três questões prejudiciais de interpretação da Sexta Diretiva (2) respeitantes à isenção do IVA aplicável às entregas de aeronaves que se destinam a ser «utilizadas por companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado».

2. As dúvidas de interpretação do tribunal nacional provêm, principalmente, de três circunstâncias factuais: em primeiro lugar, a empresa que adquiriu os aviões não é uma companhia de navegação aérea das descritas na disposição controvertida, embora tenha cedido em locação a sua utilização a uma dessas empresas; em segundo lugar, a companhia aérea em questão é uma companhia de voos *charter*; e, finalmente, existe uma teia um tanto complexa entre a pessoa singular que é acionista da proprietária do avião, esta última e a própria companhia aérea.

3. A aplicabilidade da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, em circunstâncias como as descritas, é uma questão inédita na jurisprudência e de considerável importância económica, dada a grande percentagem de frotas aéreas em regime de locação que parece existir no setor da navegação aérea europeia. Em conformidade com os dados fornecidos pela recorrente, um grande número de Estados-Membros tem vindo reconhecer o direito à isenção em casos como este, mas a questão não é pacífica. Assim, a verdade é que a Comissão reagiu contra essa interpretação extensiva do âmbito de aplicação da isenção.

4. Acresce que me parece ser necessário alertar para o facto de as circunstâncias do caso *sub iudice* revestirem uma especial complexidade. As diferentes relações contratuais e societárias que rodeiam a aquisição e a utilização dos aviões podem eventualmente levantar suspeitas de fraude, mas é necessário ter em conta, desde já, que a valoração destas circunstâncias factuais é da competência exclusiva do tribunal nacional.

II — Quadro legal

A — O direito da União: a Sexta Diretiva IVA

5. A este processo são aplicáveis as disposições da Sexta Diretiva, cujo artigo 2.º, n.º 1, declara que estão sujeitas ao 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.

6. O artigo 15.º da Sexta Diretiva dispõe, entre outras coisas, que:

«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:

[...]

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.»

B — O direito nacional

7. A Sexta Diretiva foi transposta na Finlândia através da Arvonlisäverolaki, de 20 de dezembro de 1993 (Lei do IVA, de 20 de dezembro de 1993, a seguir «AVL»), cujas disposições relevantes, na versão aplicável à factualidade do processo principal, são as seguintes.

8. Nos termos do 1 §, primeiro ponto, 3), da AVL, deve ser pago ao Estado o IVA que incide sobre a aquisição intracomunitária de bens efetuada na Finlândia na aceção do artigo 26 a §. Em conformidade com o artigo 2 b § da AVL, o pagamento do imposto que incide sobre a aquisição intracomunitária na aceção do 1 §, primeiro ponto, 3), é devido pela pessoa que efetuou a aquisição.

9. O capítulo sexto da AVL (70 § a 72 n §) diz respeito às isenções relativas ao comércio internacional. Em conformidade com o 70 §, primeiro ponto, 6), da AVL, está isenta do imposto a venda de aeronaves, peças sobresselentes e equipamentos que se destinem a ser utilizados por um agente que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado.

10. O 72 f §, 1), da AVL dispõe que a aquisição intracomunitária de um bem está isenta do imposto nos casos em que este também não seja devido na importação do mesmo bem. Nos termos do 94 §, primeiro ponto, 9), da AVL, está isenta do imposto a importação de embarcações na aceção do 58 §, primeiro ponto, e de aeronaves, peças sobresselentes e equipamentos na aceção do 70 §, primeiro ponto, 6), da AVL.

III — O processo principal e as questões prejudiciais

11. Em 2002 e 2004, respetivamente, a empresa finlandesa A Oy adquiriu dois aviões a jato a

um mesmo fabricante francês. A A Oy registou em seu nome a propriedade dos aviões, designando-se a empresa B Oy, que explora uma companhia internacional de voos *charter*, como utilizadora dos mesmos. O capital da empresa A Oy pertence integralmente a uma pessoa singular, X. Por sua vez, a A Oy detém 25% da empresa C Oy, e a B Oy é uma sociedade participada a 78% pela C Oy.

12. O vendedor francês declarou ambas as operações como vendas intracomunitárias. Na Finlândia, a A Oy não declarou a aquisição das aeronaves como aquisição intracomunitária de bens. Em 2003 e 2005, respetivamente, a A Oy vendeu os aviões a uma empresa registada em Chipre, por um preço inferior ao da aquisição.

13. Com base no contrato celebrado entre ambas as companhias, a B Oy estava autorizada contratar com a A Oy a locação das aeronaves para os seus próprios fins comerciais, faturando a esta última companhia os trabalhos de manutenção das aeronaves e os voos (3).

14. O volume de negócios total da A Oy nos períodos contabilísticos compreendidos entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2002, por um lado, e 1 de janeiro de 2003 e 30 de junho de 2004, por outro, proveio integralmente dos lançamentos contabilísticos feitos com base em faturas de venda emitidas a X, excetuando-se unicamente a fatura emitida à empresa cipriota que comprou os aviões. Estas faturas emitidas a X, titular da A Oy, baseavam-se nas faturas emitidas pela B Oy à A Oy pela utilização das aeronaves. Também os lançamentos das despesas ligadas às aeronaves diziam respeito sobretudo às faturas emitidas pela B Oy pela manutenção das aeronaves e pelos voos. A inspeção fiscal revelou que as faturas tinham sido endossadas a X praticamente inalteradas.

15. Em 4 de novembro de 2005, o serviço de finanças competente enviou à A Oy duas liquidações adicionais referentes ao IVA da aquisição intracomunitária das mencionadas aeronaves. Simultaneamente, demonstrou-se que a A Oy não tinha direito a qualquer dedução nem ao reembolso desse IVA.

16. Por decisão de 26 de maio de 2008, o Halsingin hallinto-oikeus negou provimento ao recurso interposto pela A Oy. Esse tribunal declarou que a aquisição das aeronaves constituía uma aquisição intracomunitária de bens sujeita ao imposto que a A Oy não declarou, e que a A Oy não se dedicava ao tráfego internacional no sentido do artigo 70.º, n.º 1, ponto 6, da AVL, mas que agia, na prática, como proprietária da C Oy, que operava no setor do comércio internacional de hidrocarbonetos. Em conformidade com uma declaração sobre as atividades da B Oy, as aeronaves em causa não foram utilizadas por esta empresa no tráfego aéreo internacional na aceção do artigo 70.º, n.º 1, ponto 6, da AVL. O acordo entre ambas as empresas destinava-se exclusivamente a garantir os transportes de X, para as suas necessidades pessoais. Por conseguinte, o Halsingin hallinto-oikeus conclui que a A Oy não tem qualquer direito à dedução ou ao reembolso do IVA devido pela aquisição intracomunitária de bens.

17. A A Oy recorreu desta decisão para o Korkein hallinto-oikeus, alegando que não tinha que pagar IVA pela aquisição das aeronaves, na medida que estas eram utilizadas por uma companhia de navegação aérea que se dedicava essencialmente ao tráfego internacional remunerado, a saber, a B Oy. As autoridades fiscais finlandesas alegam, pelo contrário, que esse facto não tem qualquer relevância, uma vez que foi a A Oy quem adquiriu as aeronaves.

18. Considerando que existem dúvidas quanto à interpretação do conceito de «companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado» contido no artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, bem como quanto ao facto de saber se esta norma recusa a isenção de IVA a um adquirente comprador de aviões que não os explore por si próprio no referido tráfego internacional, o Korkein hallinto-oikeus suspendeu a instância no processo em

causa, submetendo ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 15.º, [n.º]6, da Sexta Diretiva IVA 77/388/CEE 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, [n.º]6, da Sexta Diretiva IVA 77/388/CEE 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?»

IV — Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

19. O pedido de decisão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 21 de janeiro de 2011.

20. Depositaram observações escritas a A Oy, a Finlândia e a Comissão.

21. Na audiência, realizada em 8 de fevereiro de 2012, compareceram para alegações o representante da empresa A Oy, a Comissão e a República da Finlândia.

V — Análise das questões prejudiciais

22. Por razões de sistematização, entendo ser preferível relegar para último lugar a resposta à primeira das questões submetidas.

A — A segunda questão prejudicial

23. Através da segunda questão prejudicial, o tribunal de reenvio pretende saber se a isenção do imposto prevista no artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva só se aplica a entregas de aeronaves efetuadas diretamente a companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, ou se essa isenção também se aplica quando a aquisição é efetuada por outro agente económico que não opera por si próprio no referido tráfego, mas cede a utilização de uma aeronave a uma companhia que exerce essa atividade.

24. Uma primeira análise do teor literal da norma em causa não soluciona completamente esta questão pois, embora a maior parte das versões linguísticas da Sexta Diretiva fundamentem expressamente a isenção no critério da «utilização» da aeronave por uma companhia aérea de tráfego internacional (4), a versão finlandesa refere-se às entregas a companhias de navegação aérea sem recorrer ao mencionado critério, abrindo assim caminho à ideia de que a isenção tem carácter subjetivo e que se aplica exclusivamente quando uma companhia aérea de tráfego internacional compra diretamente o avião (5).

25. Atendendo a esta divergência e tal como resulta de jurisprudência assente, a isenção deve

ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação em que se integra (6).

26. Ora, pode adiantar-se desde já que, na minha opinião, uma interpretação teleológica da norma dá a entender que a isenção se aplica sempre que a aeronave se destine a ser utilizada por uma companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado, quer esta a adquira diretamente, quer a aquisição seja feita por outro agente económico com a finalidade de ceder o respetivo uso à primeira (1). Os princípios básicos em que se fundamenta o sistema comum do IVA e, especialmente, o princípio da «neutralidade concorrencial» reforçam esta conclusão (2), sem que tal seja limitado pela doutrina, um pouco mais restritiva, contida nos acórdãos de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company* (7), e de 14 de setembro de 2006, *Elmeka* (3) (8).

1. A interpretação teleológica da isenção

27. Como é sabido, o Tribunal de Justiça considera que as isenções previstas na Sexta Diretiva são conceitos autónomos do direito da União que devem ser situados no contexto geral do sistema comum do IVA. Na medida em que constituem exceções ao princípio geral da cobrança do IVA sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, essas isenções são de interpretação estrita. Ora, essa regra não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos. A sua exegese deve estar em conformidade, em primeiro lugar, com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e, além disso, deve respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal (9).

28. O Tribunal de Justiça afirmou que o objetivo das «isenções [...] no que se refere às operações de exportação, às operações equiparadas e aos transportes internacionais», previstas no artigo 15.º da Sexta Diretiva, consiste em «respeitar o princípio da tributação dos bens ou serviços em questão no seu lugar de destino» (10).

29. Em conformidade com esse objetivo, a jurisprudência declarou, por exemplo, que a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, deve aplicar-se a um fretamento meramente parcial dos barcos afetos à navegação em alto mar e utilizados para a navegação internacional (acórdão *Navicon*, já referido, n.º 30), mas já não aos serviços de locação de um barco destinados a clientes que o utilizam para fins estritamente privados, na qualidade de consumidores finais (acórdão *Feltgen e Bacino Charter Company*, já referido, n.º 17).

30. No caso concreto das isenções que dizem respeito aos transportes internacionais, deve entender-se que são operações equiparadas às de exportação, aplicando-se-lhes o mesmo tratamento fiscal que a estas uma vez que é de esperar que o consumo ocorra no estrangeiro (11).

31. Tudo isto confirma, em meu entender, que as isenções do artigo 15.º prosseguem um objetivo de carácter funcional, destinado a isentar toda a cadeia de operações relacionadas com os meios de transporte internacionais até chegar ao consumidor final. Esse carácter funcional não é fácil de conciliar com o elemento subjetivo que a Comissão e o Governo de Finlândia pretendem introduzir na interpretação da isenção.

32. No caso em análise, não há dúvida de que a isenção do artigo 15.º, n.º 6, é aplicável à locação do avião feita pela A Oy à B Oy, uma vez que a locatária é uma companhia de navegação aérea que vai destinar o avião à utilização exigida na referida norma. Ora, a mesma lógica deve presidir à operação de compra e venda do avião por um intermediário, cuja isenção se harmoniza perfeitamente com a da locação.

2. O princípio da «neutralidade concorrencial»

33. A interpretação que proponho do alcance da isenção em causa é confirmada pelas exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

34. De acordo com jurisprudência assente, o sistema comum do IVA assenta, designadamente, em dois princípios: «por um lado, o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços e cada entrega de bens efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que os operadores económicos que efetuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA» (12). Na realidade, como salientou a doutrina, estas duas ideias correspondem às duas vertentes ou aplicações principais do próprio princípio da neutralidade fiscal (13).

35. O que aqui está em causa é a segunda destas duas vertentes ou aceções do princípio, que mais não é do que a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (14). Ora, se o princípio da igualdade exige, geralmente, que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado (15), a sua expressão em matéria de IVA «opõe-se, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA» (16). Trata-se, em suma, de uma «neutralidade concorrencial» cuja violação «apenas pode ser considerada entre operadores económicos concorrentes», enquanto a violação do princípio geral da igualdade de tratamento «pode ser caracterizada, em matéria fiscal, por outros tipos de discriminações afetando operadores económicos que não são forçosamente concorrentes, mas que se encontram todavia numa situação comparável noutros aspetos» (17).

36. A «neutralidade concorrencial» deve ser salvaguardada e tida em conta na interpretação das isenções do IVA. Designadamente, há que evitar que, com a aplicação dessas isenções, as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes e, portanto, concorrentes entre si, possam receber um tratamento diferente em matéria de IVA.

37. Parece evidente o risco de que esse tratamento desigual entre atividades concorrentes possa verificar-se num caso como o presente. A interpretação «subjéctiva» da isenção beneficiaria uma companhia de navegação aérea que comprasse diretamente uma aeronave, prejudicando, pelo contrário, uma empresa que, não sendo ela própria uma companhia de navegação aérea dedicada ao tráfego internacional remunerado, adquira um avião e o aluga a uma companhia que exerce essa atividade.

38. Para começar, e no que respeita à constatação de um tratamento desigual, é certo que, embora um adquirente que não seja uma companhia de navegação aérea não possa beneficiar da isenção e deva pagar o IVA, nada o impede de obter, posteriormente, o seu reembolso ao abrigo do artigo 28.º-F, n.º 1, ponto 2, alínea d), da Sexta Diretiva. Sem prejuízo desse eventual reembolso, todavia, o mero pagamento do IVA implica um adiantamento de tesouraria cujas consequências financeiras podem ser relevantes, tendo em conta as elevadas quantias a que pode ascender esse adiantamento. Assim sendo, a alternativa entre aplicar a isenção e tributar a operação, reconhecendo posteriormente o direito ao reembolso, não é economicamente indiferente; o referido tratamento desigual materializa-se no eventual custo do financiamento

desse adiantamento de tesouraria.

39. Por outro lado, e no que respeita à existência de uma «situação de concorrência» entre os termos de comparação, pode alegar-se que o princípio da neutralidade concorrencial não é aplicável a este caso, na medida em que essa diferença de tratamento se verifica entre duas empresas (a proprietária do avião e a companhia de navegação aérea) que não operam no mesmo setor e que não são concorrentes entre si. No entanto, é provável que o proprietário do avião repercuta os custos financeiros desse eventual adiantamento de tesouraria representado pelo IVA aumentando a locação do avião. Deste modo, as companhias de navegação aérea que decidam constituir toda ou parte da sua frota através do recurso à locação podem ser economicamente prejudicadas em relação às que sejam proprietárias dos aviões, por razões estritamente fiscais alheias à diferente configuração e às distintas consequências financeiras eventualmente resultantes da opção legítima e voluntária entre uma aquisição e um contrato de locação.

40. Mais, se a efetiva «utilização» do avião é irrelevante e a única coisa que conta para efeitos da concessão da isenção é a atividade desenvolvida pela própria empresa adquirente, ou seja, se, para a concessão da isenção, basta que a aquisição do avião seja feita por uma companhia de navegação aérea que se dedique principalmente ao tráfego internacional remunerado, é perfeitamente possível conceber uma hipótese em que essa diferença de tratamento se verifique entre duas companhias que, em última análise, operem como «intermediárias» na aquisição de um avião. Assim, por exemplo, uma instituição financeira que adquira um avião para locação a uma companhia de navegação aérea não beneficia da isenção, mas a isenção pode ser concedida a uma companhia de navegação aérea de tráfego internacional A que adquira uma aeronave, não para a utilizar ela própria, mas para ceder essa utilização a título oneroso a outra companhia de navegação aérea B. A instituição financeira e a companhia de navegação aérea A efetuam operações equiparáveis para todos os efeitos (18) mas sujeitas, no entanto, a um regime de tributação diferente e mais prejudicial para a primeira, em consequência de uma errada conceção «subjativa» da isenção.

3. A jurisprudência sobre entregas de bens e prestações de serviços destinados a navios.

41. Para terminar, há que referir a jurisprudência Velker e Elmeka, embora esta não possa, na minha opinião, desvirtuar a conclusão a que conduzem a interpretação teleológica da isenção e o princípio de neutralidade concorrencial.

42. A questão submetida pelo Korkein hallinto-oikeus apresenta, à primeira vista, uma indubitável conexão com as questões tratadas nos dois acórdãos referidos. Ambos os casos tinham por objeto operações de fornecimento de combustível para barcos. No processo Velker, em primeiro lugar, perguntou-se ao Tribunal de Justiça se podiam ser consideradas como «entregas de bens destinados ao abastecimento» dos barcos mencionados no artigo 15.º, n.º 4, da Sexta Diretiva (e, portanto, isentas ao abrigo dessa disposição) as entregas feitas a um empresário que não utiliza ele próprio os bens como abastecimento mas que os fornece a outro empresário que lhes dará então esse destino. No processo Elmeka, em segundo lugar, colocava-se a mesma pergunta, mas desta vez em relação à isenção prevista no artigo 15.º, n.º 8, que isenta as prestações de serviços «destinadas às necessidades diretas dos barcos» referidos no n.º 5 (19). Em ambos os casos, o Tribunal de Justiça decidiu que as mencionadas isenções só se podem aplicar às entregas de bens e prestações de serviços feitas diretamente ao explorador do navio ou armador para as necessidades diretas dos barcos, pelo que não podem ser extensivas às entregas desses bens ou às prestações desses serviços «efetuadas num estágio anterior de comercialização» (20).

43. A Comissão e o Governo finlandês defenderam, no presente caso, uma aplicação

analogica desta jurisprudência. Entendo, no entanto, que essa aplicação analógica não é adequada, na medida em que nenhum dos dois argumentos principais em que os referidos acórdãos baseiam a interpretação restritiva das isenções ali em causa pode estender-se, sem mais, ao contexto do artigo 15.º, n.º 6.

44. O primeiro desses dois argumentos refere-se às dificuldades práticas que implicaria a aplicação da solução contrária: «a extensão da isenção às fases anteriores à entrega final dos bens ao explorador de embarcações exigiria que os Estados implementassem mecanismos de controlo e de fiscalização para se certificarem do destino final dos bens entregues com isenção do imposto», mecanismos que «[se traduziriam], para os Estados e para os operadores em causa, em obrigações que seriam inconciliáveis com a “aplicação correta e simples das isenções” prescrita pela primeira frase do artigo 15.º da Sexta Diretiva» (21).

45. Estes argumentos perdem bastante peso quando, como acontece neste caso, não se trata de entregas de bens ou prestações de serviços destinados ao abastecimento ou às necessidades diretas de um barco ou de um avião, mas sim da própria operação de venda desse barco ou aeronave. E não se pode esquecer que, para que uma aeronave possa ser destinada ao transporte comercial de carga ou passageiros, é necessário obter uma série de autorizações específicas que simplificarão a tarefa de verificar se vai efetivamente ser utilizada por uma companhia de navegação aérea (22). Deste ponto de vista, dificilmente se pode comparar uma entrega de combustível (como a que estava em questão nos processos Velker e Elmeke) ou de outros bens destinados ao abastecimento do navio, cujo destino será, efetivamente, difícil de controlar com simplicidade e eficácia, à entrega de um avião ou de um barco.

46. Nada haveria a opor, portanto, à aplicação da isenção nestes casos, desde que, logo no momento da aquisição do avião, se tenha conhecimento de que vai ser utilizado por uma companhia de navegação aérea das previstas no artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva e se faça prova deste facto junto das autoridades fiscais (23). Uma salvaguarda deste género não impede, em meu entender, a «aplicação correta e simples das isenções» exigida na primeira frase do artigo 15.º da Sexta Diretiva e seria, de qualquer modo, uma solução mais adequada para evitar fraudes do que a recusa da isenção.

47. Os acórdãos Velker e Elmeke usam também um segundo argumento, que trata da generalidade do IVA e da consequente interpretação restritiva das isenções do imposto (24). Evidentemente, estes imperativos são aplicáveis, pelo menos em princípio, à isenção do artigo 15.º, n.º 6. No entanto, como acima se especificou, a jurisprudência também exige que a interpretação das isenções do IVA se adapte aos objetivos por elas visados e respeite as exigências do princípio da neutralidade fiscal, elementos que levam, no contexto da isenção aqui em causa, a concluir em sentido contrário ao dos acórdãos Velker e Elmeke.

4. Conclusão quanto à segunda questão prejudicial

48. Em face do exposto, entendo que o teor literal da norma (que, na maior parte das versões linguísticas refere expressamente a «utilização» da aeronave), os objetivos da isenção e o princípio da neutralidade do IVA exigem, neste caso, uma interpretação teleológica da isenção. O artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve, portanto, ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto nele prevista se aplica às entregas de aeronaves efetuadas diretamente a operadores económicos que não operam essencialmente por si próprios no tráfego internacional remunerado, mas cedem a utilização dessa aeronave a uma companhia aérea com essa atividade.

B — A terceira questão prejudicial

49. Complementando, de certa forma, a anterior pergunta, na sua terceira questão prejudicial o

tribunal de reenvio pergunta que relevância podem ter, para a resposta à segunda questão prejudicial, algumas das circunstâncias factuais do presente caso; designadamente, o facto de a proprietária das aeronaves (A Oy) repercutir a faturação da utilização das aeronaves numa pessoa singular (X) que é acionista da proprietária e utilizar as aeronaves adquiridas principalmente para as suas necessidades comerciais e/ou pessoais, tendo em conta que a companhia de navegação aérea também podia usar as aeronaves para outros voos.

50. A recorrente contestou a exatidão desta versão dos factos. Independentemente disso, entendo que as circunstâncias factuais invocadas no despacho de reenvio não têm relevância para a resposta à segunda questão prejudicial e não impedem, em princípio, a aplicação da isenção aqui prevista a um agente económico que ceda o uso do avião adquirido a uma companhia de navegação aérea de tráfego internacional.

51. Como já anteriormente tive oportunidade de salientar, do artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva resulta que o único critério para determinar a aplicação desta isenção radica na utilização da aeronave por parte de uma companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego internacional remunerado. Na medida em que o adquirente do avião possa comprovar que a aeronave se destina efetivamente a ser explorada economicamente por uma companhia de navegação aérea com estas características, as relações comerciais ou de outro género eventualmente existentes entre a proprietária do avião, o seu acionista maioritário e a própria companhia de navegação aérea não devem ter qualquer repercussão na tributação do IVA. Assim, embora exista uma utilização parcial do avião pelo proprietário, este assumirá determinadas despesas e toda a operação o beneficie de um ponto de vista fiscal, sem ser em matéria de IVA, nada disso tem relevância para efeitos da isenção se a companhia aérea explora economicamente o avião no seu setor de atividade.

52. Só se se comprovar que a aeronave não se destina efetivamente a ser explorada economicamente pela companhia de navegação aérea, mas que o seu único destino é a utilização privada — em última análise, o consumo final — por uma pessoa singular ou coletiva, é que a isenção pode ser recusada, por não se verificarem efetivamente as condições exigidas pelo artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva. De qualquer modo, a apreciação de todas estas circunstâncias compete ao tribunal nacional que conhece do processo principal.

C — A primeira questão prejudicial

53. Na sua primeira questão prejudicial, o Korkein hallinto-oikeus pergunta ao Tribunal de Justiça se o conceito de «companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado», contido no artigo 15, n.º 6, da Sexta Diretiva, também abrange as companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego *charter* internacional.

54. De igual modo, as dúvidas sobre a interpretação da norma parecem ter origem nas divergências entre as versões linguísticas da Sexta Diretiva.

55. Na verdade, algumas dessas versões utilizam uma linguagem que, eventualmente, podia sugerir dever tratar-se de transportadoras aéreas de voos regulares. É o caso da versão inglesa, por exemplo, em que se fala de «international routes», terminologia que pode invocar a existência de rotas e voos regulares. A maior parte das versões linguísticas, todavia, salienta o facto de a companhia de navegação aérea que utiliza o avião se dedicar essencialmente ao tráfego internacional, sem qualquer referência, direta ou indireta, ao facto de essa atividade ser desenvolvida através de voos *charter* ou regulares.

56. A jurisprudência corrobora claramente esta interpretação extensiva. O acórdão *Cimber Air*

(25), o único, até este momento, que se refere à isenção do artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, confrontou-se com o problema da aplicabilidade dessa isenção a operações de aquisição de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dedicam essencialmente ao tráfego internacional remunerado mas que também efetuam voos internos precisamente com os referidos aviões. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça insistiu em que o determinante na aplicação da isenção é a natureza das atividades «essencialmente» desenvolvidas pela companhia de navegação aérea que utilize o avião e a utilização concreta a que se destine esse avião em particular.

57. Aplicando esta mesma lógica, também o tipo de rotas deve ser indiferente para a aplicação da isenção.

58. Finalmente, esta solução é a mais compatível com o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que não parece existir qualquer razão objetiva para tratar de forma diferente, em matéria de IVA, duas companhias aéreas de tráfego internacional, pelo facto de uma delas se dedicar fundamentalmente à organização de voos *charter* e a outra operar através de voos regulares, ou pelo facto de o avião em questão se destinar a um ou a outro tipo de voos.

59. Em conclusão, entendo que o artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve 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 comerciais que, a troca de uma contraprestação, prestem essencialmente serviços de tráfego internacional de voos *charter*, para satisfação das necessidades de empresas e de pessoas singulares.

VI — Conclusão

60. Em consequência, sugiro ao Tribunal de Justiça responder às questões prejudiciais submetidas pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia) da seguinte forma:

«1) O artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão ‘companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado’ também abrange companhias comerciais de navegação aérea que, a troca de uma contraprestação, prestem essencialmente serviços de tráfego internacional de voos *charter*, para satisfação das necessidades de empresas e de pessoas singulares.

2) O artigo 15.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto nele prevista se aplica não só às entregas de aeronaves efetuadas diretamente a companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, mas também às entregas de aeronaves a agentes económicos que não operam essencialmente por si próprios no tráfego internacional remunerado, mas cedem a utilização de uma aeronave a uma companhia de navegação aérea que exerce essa atividade.

3) Tendo em conta que a companhia de navegação aérea também podia usar as aeronaves para outros voos, o facto de a proprietária das aeronaves repercutir o pagamento da utilização das aeronaves numa pessoa singular que é acionista da proprietária e utilizar as aeronaves principalmente para as suas necessidades, comerciais e/ou particulares, não altera a conclusão a que se chegou na resposta à segunda questão prejudicial, com a única exceção de essas circunstâncias revelarem que a aeronave não se destina efetivamente a ser explorada economicamente pela companhia de navegação aérea para o tráfego internacional remunerado, mas exclusivamente à utilização privada de uma pessoa singular ou coletiva, cuja apreciação é da competência do tribunal nacional.»

1 — Língua original: espanhol.

2 — 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; a seguir «Sexta Diretiva»)

3 — Nas suas alegações, a A Oy explica que a B Oy assegurava «a gestão, a manutenção e as reparações, tinha a seu cargo o pessoal de terra e as tripulações, responsabilizava-se pelas autorizações necessárias e respetiva documentação, bem como pelos horários, além de comercializar e vender em nome próprio os serviços de transporte aéreo prestados por estes aparelhos». Além destes dois aviões, acrescenta a A Oy, a B Oy explora muitos outros que fazem parte da sua frota e que efetuam voos internacionais.

4 — Assim, na versão espanhola fala-se de «aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea»; na francesa, «utilisés par des compagnies de navigation aérienne»; na inglesa, «used by airlines»; na alemã, «die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden»; na italiana, «usati da compagnie di navigazione aerea»; ou na neerlandesa, «die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen» [na versão portuguesa fala-se de «aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea»].

5 — Isto foi alterado na versão finlandesa da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cujo artigo 148.º incorpora já, em todas as versões linguísticas, o critério da «utilização» da aeronave.

6 — V., por todos, o acórdão de 27 de outubro de 1977, Bouchereau (30/77, Colet., p. 1999, n.º 14).

7 — Processo C-185/89, Colet., p. I-2561, a seguir «Velker».

8 — Processos apensos C-181/04 a C-183/04, Colet., p. I-8167.

9 — Acórdãos de 13 de julho de 2006, United Utilities (C-89/05, Colet., p. I-6813, n.os 21 e 22); de 8 de junho de 2006, L.u.P (C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 24); 18 de novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colet., p. I-11237, n.º 17); de 14 de junho de 2004, Horizon College (C-434/05, Colet., p. I-4793, n.º 16); Navicon (C-97/06, Colet., p. I-8755, n.º 22); e de 28 de janeiro de 2010, Eulitz (C-473/08, Colet., p. I-907, n.º 27).

10 — Acórdãos de 18 de outubro de 2007, Navicon, já referido, n.º 29; e de 22 de dezembro de 2010, Feltgen e Bacino Charter Company (C-116/10, Colet., p. I-14187, n.º 16).

11 — Neste sentido, v. as conclusões do advogado-geral Lenz, apresentadas em 2 de maio de 1990, no processo Velker, já referido.

12 — Acórdão Navicon, já referido, n.º 21.

13 — Neste sentido, Martínez Muñoz, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *Revista española de Derecho Financiero*, 145, Enero-Marzo 2010, p. 182. V. também Guichard, M., «‘L’Esprit des Lois’ communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité», *Revue de Droit Fiscal*, n.º 36, Année 2001, p. 1205; e Vanistendael, F., «Neutrality and the limits of VAT», *Selected issues in European tax law*, 1999, p. 13.

- 14 — Acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P. (C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 48).
- 15 — V., por todos, o acórdão de 12 de abril de 1984, Unifrex (281/82, Recueil, p. 1969, n.º 30).
- 16 — Acórdãos de 7 de setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colet., p. I-4947, n.º 20); de 11 de outubro de 2001, Adam (C-267/99, Colet., p. I-7467, n.º 36); de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colet., p. I-6833, n.º 40); de 23 de outubro de 2003, Comissão/Alemanha (C-109/02, Colet., p. I-12691, n.º 20); de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colet., p. I-4427, n.º 41); de 12 de janeiro de 2006, Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04, Colet., p. I-589); de 4 de maio de 2006, Abbey National (C-169/04, Colet., p. I-4027, n.º 56); L.u.P., já referida, n.º 32; e de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, Colet., p. I-7203, n.º 42).
- 17 — Acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Colet., p. I-2283, n.º 49).
- 18 — A este respeito convém recordar que, em conformidade com jurisprudência assente, «em princípio, a identidade do produtor ou do prestador de serviços e a forma jurídica através da qual estes exercem as suas atividades são irrelevantes para determinar se produtos ou prestações de serviços são semelhantes». V. acórdão de 17 de fevereiro de 2005, Linnweber e Akitidis (C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.os 24 e 25), e acórdão Turn-und Sportunion Waldburg, já referido, n.º 34.
- 19 — Que, por sua vez, remete para o n.º 4, alíneas a) e b).
- 20 — Acórdão Velker, já referido, n.º 22.
- 21 — Acórdãos Velker, n.º 24, e Elmeka, já referido, n.º 23.
- 22 — A A Oy refere, nas suas alegações, o chamado AOC (Air Operation Certificate), especificando a onerosidade da sua obtenção e manutenção (implica, segundo a A Oy, uma despesa anual adicional entre 138 000 e 195 000 euros). Tal torna improvável um processamento fraudulento do referido certificado, que não é necessário quando o avião se destina ao uso privado.
- 23 — Segundo afirma a A Oy nas suas alegações, as autoridades belgas introduziram uma salvaguarda deste género nas suas normas administrativas internas, e as neerlandesas consideram prova suficiente uma declaração assinada pelo adquirente sobre o destino do avião.
- 24 — Acórdãos Velker, n.º 19, e Elmeka, n.º 15.
- 25 — Acórdão de 16 de setembro de 2004 (C-382/02, Colet., p. I-8379).