

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

20 de junho de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 148.º, alíneas a) e c) — Isenções ligadas aos transportes internacionais — Entrega de plataformas de perfuração no mar autoelevatórias — Conceito de “embarcações afetas à navegação no alto mar” — Alcance»

No processo C-291/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), por Decisão de 7 de dezembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de abril de 2018, no processo

Grup Servicii Petroliere SA

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Terceira Secção, F. Biltgen, J. Malenovský e L. S. Rossi (relatora), juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: R. Fereș, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 31 de janeiro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Grup Servicii Petroliere SA, por A. M. Iordache, D. Dascălu e A. Iancu, avocați,
- em representação do Governo romeno, por C. Căpăr, C. M. Florescu e E. Gane, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo belga, por J. C. Halleux e P. Cottin, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida

por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Armenia, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de abril de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Grup Servicii Petroliere SA, sociedade com sede na Roménia, e as autoridades fiscais desse Estado-Membro, a respeito do indeferimento da isenção de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) na entrega, por essa sociedade, de três plataformas de perfuração no mar autoelevatórias a sociedades maltesas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 15.º 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 1977, 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 1992, L 384, p. 47) (a seguir «Sexta Diretiva»), dispunha:

«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;

b) De salvamento e de assistência no mar, ou afetos à pesca costeira, com exceção, relativamente a estes últimos, das provisões de bordo;

[...]

5. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação dos barcos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 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;

[...]»

4 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva IVA, que entrou em vigor em 1 de

janeiro de 2007.

5 O título IX da Diretiva IVA, intitulado «Isenções», contém dez capítulos. O artigo 131.º dessa diretiva, o único artigo que consta do seu título IX, capítulo 1, intitulado «Disposições Gerais», dispõe:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

6 O artigo 148.º da Diretiva IVA, que consta do título IX, capítulo 7, dessa diretiva, com a epígrafe «Isenções aplicáveis aos transportes internacionais», dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira com exceção, relativamente a estas últimas, das provisões de bordo;

[...]

c) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das embarcações referidas na alínea a), e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou utilizados na sua exploração;

[...]»

Direito romeno

7 O artigo 143.º, n.º 1, da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o código dos impostos), na versão em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «Código Fiscal»), refere:

«Estão isentas do imposto:

[...]

h) No caso de embarcações afetas à navegação marítima, utilizadas para o transporte internacional de pessoas e/ou de bens, para a pesca ou qualquer outra atividade económica ou para operações de salvamento e de assistência no mar, as seguintes operações:

1. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento, locação financeira e locação de embarcações, e bem assim a entrega, locação financeira, locação, reparação e manutenção dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados na sua exploração;»

8 O artigo 23.º da Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe c?ile navigabile interioare (Despacho Normativo n.º 42/1997 relativo ao transporte marítimo e por vias navegáveis internas), dispõe:

«Para efeitos do presente despacho normativo, consideram-se embarcações:

- a) as embarcações de navegação interior ou marítima de qualquer tipo, motorizadas ou não motorizadas, que naveguem à superfície ou submersas, destinadas ao transporte de mercadorias e/ou passageiros, à pesca, ao reboque ou a empurrar;
- b) instalações flutuantes, nomeadamente, dragas, elevadores flutuantes, gruas flutuantes, baldes flutuantes e similares, motorizados ou não motorizados;
- c) unidades flutuantes normalmente não destinadas a deslocações, nomeadamente, cais e docas flutuantes, pontões, cabines flutuantes para embarcações, plataformas de perfuração e similares, navios farol;
- d) embarcações de recreio.»

9 O ponto 1 da decizia nr. 3/2015 a Comisieii fiscale centrale (Decisão n.º 3/2015 da Comissão Fiscal Central), dispõe:

«De 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013: nos casos de embarcações destinadas a navegação no mar, utilizadas no transporte internacional de pessoas e/ou bens, na pesca ou em qualquer outra atividade económica no mar, são aplicáveis as isenções de IVA previstas no artigo 143.º, n.º 1, alínea h), [do Código Fiscal] se a embarcação for utilizada de forma efetiva e preponderante na navegação no mar. Para determinar se uma embarcação é utilizada no mar de forma efetiva e preponderante, não se pode ter unicamente em conta critérios objetivos como o comprimento ou a arqueação da embarcação, mas esses critérios poderão ser utilizados para excluir do âmbito de aplicação das isenções as embarcações que, de qualquer forma, não preencham os requisitos previstos no artigo 143.º, n.º 1, alínea h), do Código Fiscal, isto é, que não sejam aptos à navegação no mar. [...]

O conceito de navegação “no mar”, na aceção da Diretiva [2006/112] e do artigo 143.º, n.º 1, alínea h), do Código Fiscal, abrange qualquer parte do mar fora das águas territoriais de qualquer Estado, para além do limite de 12 milhas náuticas medidas a partir das linhas de base determinadas de acordo com o direito internacional marítimo (Convenção das Nações Unidas sobre o direito do mar, celebrada em Montego Bay em 10 de dezembro de 1982).»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Em maio de 2008, a Grup Servicii Petroliere vendeu três plataformas de perfuração no mar autoelevatórias, exploradas no mar Negro, a sociedades maltesas, pelo montante total de 96 milhões de dólares dos Estados Unidos (USD) (cerca de 82 milhões de euros). Essa sociedade passou faturas pela entrega dessas plataformas aplicando o regime de isenção de IVA previsto no artigo 148.º, alínea c), da Diretiva IVA e no artigo 143, n.º 1, alínea h), do Código Fiscal. Essa sociedade continuou a explorar essas plataformas no mar Negro ao longo de 2008, na qualidade de fretador.

11 Em 2016, as autoridades fiscais romenas emitiram um aviso de liquidação corretiva do IVA não pago por essa entrega, imputando à Grup Servicii Petroliere uma quantia de mais de 113 milhões de lei romenos (RON) (cerca de 25 milhões de euros), incluindo juros e agravamentos por mora. Na fundamentação desse aviso constam, nomeadamente, os seguintes elementos:

– Apesar de as plataformas em causa serem embarcações, na aceção do Despacho Normativo n.º 42/1997, e de poderem ser utilizadas em navegação no mar de forma ilimitada, não navegam durante a atividade de perfuração, estando sim em posição de estacionamento; as suas

colunas estão em posição baixa, assentam no fundo do mar e içam o pontão (a parte flutuante) acima do mar, numa altura de 60 a 70 metros;

– À luz do disposto na Decisão n.º 3/2015 da Comissão Fiscal Central, para a entrega de plataformas estar abrangida pela isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea h), do Código Fiscal, é necessário demonstrar através de todos os meios de prova que a embarcação em questão navega de forma eficaz e predominantemente no alto mar;

– ora, as provas demonstraram que a utilização efetiva e preponderante das plataformas decorre em posição de estacionamento para efeitos de perfuração e não em navegação, que é meramente subsidiária face à perfuração.

12 Tendo sido indeferida a reclamação administrativa apresentada desse aviso de liquidação corretiva, a Grup Servicii Petroliere recorreu para a Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia).

13 Resulta da decisão de reenvio que, na petição, essa sociedade alega, em substância, que as autoridades fiscais romenas limitaram ilegalmente o alcance da isenção prevista no artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, ao sujeitarem essa isenção não só a que as embarcações exploradas para fins comerciais ou industriais fossem «utilizadas» no alto mar, mas também a que «naveguem» em alto mar.

14 Não obstante a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio entende que, para determinar se essa isenção se aplica à entrega de uma plataforma de perfuração no mar autoelevatória, é necessário decidir, em primeiro lugar, a questão de saber se essa plataforma se integra no conceito de «embarcação», na aceção do artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva. Em segundo lugar, em caso de resposta afirmativa a essa questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a isenção prevista no artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA está sujeita ao pressuposto de a atividade de navegação no alto mar ser efetivamente preponderante face à de perfuração no alto mar.

15 Nestas condições, a Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal de Recurso de Bucareste) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 148.º, alínea c), conjugado com o disposto na alínea a) [da Diretiva IVA], ser interpretado no sentido que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado se aplica, em determinadas condições, à entrega de plataformas de perfuração *offshore* autoelevatórias, ou seja, se a plataforma de perfuração *offshore* autoelevatória é abrangida pelo conceito de “embarcação” na aceção da referida norma de direito da União, na medida em que desta norma resulta, com base no título do capítulo 7 da mesma diretiva, que regula as “[i]senções aplicáveis aos transportes internacionais”?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, se da interpretação do artigo 148.º, alínea c), conjugado com o disposto na alínea a) [da Diretiva IVA], resultar que constitui um requisito essencial para a aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado que, durante a sua utilização (enquanto atividade comercial/industrial), a plataforma de perfuração *offshore* autoelevatória, que navegou até ao alto mar, tenha permanecido efetivamente em estado de mobilidade, em flutuação, com deslocação no mar de um ponto até outro, por um período de tempo superior àquele em que se encontra em estado estacionário, imóvel, tendo em vista a atividade de perfuração no mar, ou seja, se a atividade de navegação deve efetivamente prevalecer em relação à de perfuração?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com as suas duas questões, a analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a expressão «embarcações afetas à navegação no alto mar» se aplica à entrega de estruturas flutuantes como plataformas de perfuração no mar autoelevatórias do tipo das que estão em causa no processo principal, que são utilizadas de forma preponderante em posição imóvel para a exploração de jazidas de hidrocarbonetos no mar.

17 A título preliminar, há que lembrar que as entregas cuja isenção está prevista no artigo 148.º, alínea c), da Diretiva IVA estão sujeitas à condição de terem por objeto embarcações afetas à navegação em alto mar e de assegurarem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, na aceção do artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva.

18 Conforme já declarou o Tribunal de Justiça, o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA está redigido nos mesmos termos do artigo 15.º, ponto 4, alínea a), da Sexta Diretiva, que a Diretiva IVA revogou e substituiu. Consequentemente, a jurisprudência relativa a essa disposição da Sexta Diretiva continua a ser relevante para a interpretação do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA (Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, n.os 24 e 25).

19 O Tribunal de Justiça inferiu daí, portanto, que, à semelhança das isenções prevista na Sexta Diretiva, as isenções previstas no artigo 148.º da Diretiva IVA constituem conceitos autónomos do direito da União que devem, por conseguinte, ser objeto de interpretação e aplicação uniformes em toda a União Europeia (Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 41 e jurisprudência aí referida), o que implica que a isenção de IVA de determinada operação não pode depender da sua qualificação no direito nacional (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdão de 18 de outubro de 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, n.º 28).

20 Por outro lado, visto que constituem uma exceção ao princípio geral de que cada entrega de bens e cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA, essas isenções devem ser interpretadas de forma estrita (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 15, e de 21 de março de 2013, *Comissão/França*, C-197/12, não publicado, EU:C:2013:202, n.º 30).

21 Há que recordar igualmente que o Tribunal de Justiça já decidiu no sentido de que o requisito da afetação à navegação em alto mar, previsto no artigo 15.º, ponto 4, alínea a), da Sexta Diretiva, não se aplica unicamente às embarcações que asseguram o tráfego remunerado de passageiros, mas também às que exercem uma atividade comercial, industrial ou de pesca, as quais passaram todas a ser enumeradas no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.os 14 a 16, e de 21 de março de 2013, *Comissão/França*, C-197/12, não publicado, EU:C:2013:202, n.º 32).

22 É à luz destas considerações que se deve interpretar a expressão «embarcações afetas à navegação no alto mar», que consta do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA, tendo em conta, na falta de definição dessa expressão ou das palavras que a compõem, os termos dessa disposição e o contexto em que se insere, além dos objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, designadamente, Acórdão de 18 de outubro de 2007, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, n.º 24).

23 A este respeito, sem que, na presente lide, seja necessário conhecer do conceito de «alto mar», cuja definição espacial evoluiu no direito internacional marítimo, nem das características técnicas que uma embarcação tem que cumprir para poder ser considerada afeta à navegação em alto mar, refira-se, em primeiro lugar, que a expressão «embarcações afetas à navegação», que consta do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA, implica necessariamente que as estruturas flutuantes em causa sejam utilizadas para navegar. Ora, uma embarcação só pode ser considerada «afeta» à navegação se for utilizada, pelo menos a título principal ou preponderante, para se deslocar no espaço marítimo.

24 No plano textual, esta interpretação é reforçada pelas diferentes versões linguísticas desse artigo 148.º, alínea a), que, quando não empregam o termo «afetas», recorrem, em regra, ao participio passado do verbo «utilizar», como é o caso das línguas checa («užívaných»), inglesa («used»), romena («utilizate»), finlandesa («käytettävät») e sueca («används»).

25 Em segundo lugar, quanto ao objetivo prosseguido pelo regime em que se integra a isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça já declarou que resulta da epígrafe do título IX, capítulo 7, dessa diretiva que esse objetivo consiste em encorajar o transporte internacional (v., neste sentido, Acórdão de 4 de maio de 2017, A, C?33/16, EU:C:2017:339, n.º 37). Neste âmbito, a entrega de embarcações afetas à navegação em alto mar está isenta de IVA por força do artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, desde que essas embarcações se destinem a deslocarem-se para o alto mar. Assim, esse objetivo confirma a interpretação feita no n.º 23 do presente acórdão, no sentido de que as estruturas flutuantes só podem ser qualificadas de «embarcações afetas à navegação no alto mar» se forem utilizadas, pelo menos a título principal ou preponderante, para se deslocarem no espaço marítimo.

26 A prossecução desse objetivo não é desmentida pela eventualidade de, por exemplo, nos domínios do ambiente ou dos impostos especiais sobre o consumo, os conceitos de «embarcações» ou de «navegação» serem eventualmente interpretados de forma diferente. Com efeito, admitindo que essa diferença de interpretação exista, basta observar que a regulamentação da União adotada nesses domínios prossegue objetivos diferentes dos que são prosseguidos pelas isenções previstas no artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA.

27 Em terceiro e último lugar, a interpretação do artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA no sentido de limitar o seu alcance às estruturas utilizadas na deslocação no espaço marítimo está em conformidade com o contexto em que essa disposição se insere, a saber, o regime das isenções de IVA, que devem, assim, conforme acima lembrado no n.º 20 do presente acórdão, receber uma interpretação estrita.

28 Neste caso, como, em substância, refere o advogado?geral nos n.os 24 e 25 das conclusões, está assente que as plataformas de perfuração no mar autoelevatórias, que foram objeto da entrega em causa no processo principal, são unidades móveis de perfuração no mar constituídas de um pontão flutuante, ao qual são fixados vários braços móveis, subidos durante a operação de reboque até ao local da perfuração e que, quando está em posição de perfuração, é colocado várias dezenas de metros acima do nível do mar com a ajuda desses braços estendidos que assentam no fundo do mar, a fim de formarem uma plataforma estática.

29 Tendo em conta estas características, verifica-se que as plataformas de perfuração no mar em causa no processo principal não são suscetíveis de ser utilizadas principalmente para efeitos de navegação, o que, porém, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, pelo que essas estruturas flutuantes não podem ser qualificadas de estruturas «afetas à navegação», na aceção do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA. Pelo contrário, como alegam o Governo romeno e a Comissão Europeia, e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, estas têm por função principal explorar, em posição imóvel, as jazidas de hidrocarbonetos no mar.

30 Em face destas considerações, há que responder às questões colocadas que o artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a expressão «embarcações afetas à navegação no alto mar» não se aplica à entrega de estruturas flutuantes como plataformas de perfuração no mar autoelevatórias do tipo das que estão em causa no processo principal, que são utilizadas de forma preponderante em posição imóvel para a exploração de jazidas de hidrocarbonetos no mar.

Quanto às despesas

31 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 148.º, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a expressão «embarcações afetas à navegação no alto mar» não se aplica à entrega de estruturas flutuantes como plataformas de perfuração no mar autoelevatórias do tipo das que estão em causa no processo principal, que são utilizadas de forma preponderante em posição imóvel para a exploração de jazidas de hidrocarbonetos no mar.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.