

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 12 de Dezembro de 2002 ¹

1. No presente processo, a Cour de cassation do Grão-Ducado do Luxemburgo pede ao Tribunal de Justiça para interpretar o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA (a seguir «Sexta Directiva» ou «directiva»)². Esta disposição determina que os serviços de publicidade prestados a um destinatário noutro Estado-Membro estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no Estado-Membro do destinatário. Constitui assim uma excepção à regra geral segundo a qual um serviço está sujeito a IVA no Estado-Membro daquele que presta o serviço.

2. A questão submetida ao Tribunal de Justiça suscita dois problemas. O primeiro consiste em saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva se aplica às prestações de serviços de publicidade efectuadas indirectamente a um anunciante (ou seja, a parte que determina o que vai ser anunciado e que é o beneficiário final desses serviços) e facturadas a um terceiro que, por sua vez, as factura de novo ao anunciante. Relativamente a este primeiro problema, o Tribunal de Justiça já decidiu,

no acórdão recentemente proferido no processo SPI³, que a disposição em apreço se aplica neste tipo de casos.

3. O problema que fica por resolver no presente processo é, assim, o segundo que foi suscitado pelo tribunal de reenvio, consistente em saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva é aplicável às prestações de serviços de publicidade quando o destinatário dessas prestações não produz bens em cujo preço entra o custo da prestação.

As disposições legais relevantes

4. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas ao IVA. Segundo o artigo 4.º, n.º 1, sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. As actividades económicas incluem, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, as actividades de pessoas que prestam serviços. O artigo 6.º, n.º 1,

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54).

3 — Acórdão de 15 de Março de 2001 (C-108/00, Colect., p. I-2361).

define a prestação de serviços como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens».

5. O título VI da Sexta Directiva estabelece as regras que determinam o local onde as transacções são tributadas. Essas regras são importantes nos casos em que a entrega de bens ou a prestação de serviços afecta mais do que um país. O sétimo considerando do preâmbulo da Sexta Directiva fornece uma orientação quanto aos objectivos das regras:

«[...] a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços; [...] muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens».

6. Visando prosseguir o objectivo indicado nesse considerando, o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva estabelece a regra geral segundo a qual:

«Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos

mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

7. O artigo 9.º, n.º 2, prevê várias excepções a essa regra. A alínea a) dispõe que o lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel é o lugar da situação do bem. A alínea c) dispõe, *inter alia*, que o lugar das prestações de serviços que tenham como objecto actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares é o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas. Nos termos da alínea e):

«Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

— prestações de serviços de publicidade [...]

Os factos e a questão submetida

8. A Design Concept, sociedade com sede no Luxemburgo, foi incumbida pelo Ministro da Economia luxemburguês de montar pavilhões de exposição para o ministério usar numa feira designada HORECA, que decorreu em Gand, Bélgica. Para executar a encomenda, a Design Concept contratou a Flanders Expo, uma sociedade belga, para a prestação de diversos serviços, incluindo a construção de dois pavilhões na feira, a limpeza destes enquanto esta decorresse e a colocação à disposição de pessoal para transportar o material exposto.

9. Quando a Flanders Expo apresentou as suas facturas relativamente aos serviços que prestou, incluiu um montante respeitante ao IVA a que a transacção estava sujeita na Bélgica nos termos da lei belga aplicável. A Design Concept, no entanto, deduziu do seu pagamento o montante relativo ao IVA. Argumentou que os serviços que tinham sido prestados eram serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da directiva e que o IVA deveria assim ser pago no Luxemburgo, local onde, como destinatário, estava sediada.

10. A Flanders Expo propôs uma acção no Luxemburgo para reaver a quantia em litígio. Negou que os seus serviços possam ser qualificados como prestação de serviços de publicidade, para os efeitos do disposto

no artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Na sua perspectiva, os seus serviços caem sim na previsão da regra geral prevista no artigo 9.º, n.º 1, da directiva (devendo o IVA ser, consequentemente, pago na Bélgica, país onde o prestador tem o seu estabelecimento), ou na regra relativa a serviços conexos com um bem imóvel prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da directiva (com a consequência de o IVA ser devido na Bélgica, lugar da situação do bem), ou na regra, prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), que diz respeito às prestações de serviços que tenham como objecto actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares (igualmente com a consequência de o IVA dever ser pago na Bélgica, lugar onde as prestações de serviços foram materialmente executadas).

11. Quer o Tribunal de paix do Luxemburgo, em primeira instância, quer o Tribunal d'arrondissement do Luxemburgo, em recurso, entenderam que os serviços prestados não tinham a natureza de prestação de serviços de publicidade, apoiando dessa forma a exigência de pagamento do IVA belga feita pela Flanders Expo.

12. O processo encontra-se agora na Cour de cassation do Grão-Ducado do Luxemburgo. A Cour de cassation, contrariamente às instâncias, entende que os serviços prestados pela Flanders Expo são uma prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

13. A Cour de cassation considera, apesar disso, que a aplicação da regra do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), às circunstâncias do processo suscita dúvidas. Considera que, de acordo com o sétimo considerando, o lugar de fornecimento dos serviços deveria ser definido como o lugar onde o destinatário dos serviços se encontra, «designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens». No entendimento da Cour de cassation, o referido considerando é suficiente para suscitar uma dúvida legítima quanto à questão de saber se a inclusão do custo da prestação de serviços de publicidade no preço dos bens é uma condição essencial para a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e).

14. A Cour de cassation considera que a resposta a essa questão afectará a decisão do caso que lhe foi submetido, atendendo ao facto de o custo dos serviços no presente caso recair sobre o Estado luxemburguês, o qual não produz bens e não pode assim transferir os custos da forma prevista no sétimo considerando.

15. A Cour de cassation decidiu, assim, suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a questão de saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva é aplicável a prestações fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um terceiro, que, por sua vez, as factura de novo a este último, quando o anunciante não produz um bem em cujo preço entra o custo da prestação.

16. A Design Concept, a Flanders Expo, o Governo francês e a Comissão apresentaram observações escritas. Na audiência foram produzidas alegações em nome do Governo grego, e nela estiveram igualmente representadas a Design Concept e a Comissão.

Apreciação

17. A título preliminar, algumas alegações submetidas ao Tribunal de Justiça referiam a questão de saber se a Cour de cassation caracterizara correctamente os serviços que são objecto do presente processo como prestações de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. Considero importante não interpretar o conceito de prestação de serviços de publicidade de forma indevidamente lata. Contudo, não me proponho debater o conceito de prestação de serviços de publicidade no âmbito do presente pedido prejudicial. A Cour de cassation do Luxemburgo concluiu que os serviços em causa no processo nela pendente são de natureza publicitária e a questão que aquela coloca assenta, por conseguinte, no pressuposto da existência de uma prestação de serviços de publicidade. Na ausência de qualquer pedido de pronúncia nessa matéria por parte do tribunal de reenvio, vou limitar as minhas conclusões à apreciação dos dois problemas sobre os quais foi pedido ao Tribunal de Justiça que se pronuncie.

18. O primeiro problema consiste em saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta

Directiva se aplica aos serviços de publicidade prestados indirectamente a um anunciante e facturados a um terceiro que, por sua vez, os facturou ao anunciante.

19. Tal como observam todas as partes no presente processo, essa questão já obteve uma resposta afirmativa por parte do Tribunal de Justiça no processo SPI⁴, no qual se declarou que «o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), deve ser interpretado no sentido de que se aplica não apenas às prestações de serviços de publicidade fornecidas directamente e facturadas pelo prestador de serviços a um anunciante que é sujeito passivo, mas também às prestações fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um terceiro, que por seu turno as factura ao anunciante».

20. Referir-me-ei, portanto, de seguida ao segundo problema suscitado pela questão submetida, consistente em saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva se aplica à prestação de serviços publicitários no caso de o anunciante não produzir bens em cujo preço deva incluir-se o custo da prestação de serviços de publicidade.

21. O Governo francês defende que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), não deve aplicar-se nessa situação, dada a referência, no sétimo considerando, ao facto de o custo do serviço estar incluído no preço dos bens. Em defesa da sua posição, refere o seguinte

excerto do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Comissão/França⁵:

«Como resulta do sétimo considerando, já referido, da Sexta Directiva, a determinação do lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade no local em que o destinatário tem a sede da sua actividade económica justifica-se pelo facto de o custo dessas prestações, efectuadas entre sujeitos passivos, estar incluído no preço dos bens. O legislador comunitário considerou portanto que, na medida em que o destinatário vende habitualmente mercadorias ou fornece serviços que são objecto de publicidade no Estado onde tem a sua sede, recebendo o IVA correspondente do consumidor final, como o IVA tem por matéria colectável a prestação de serviços de publicidade deve ele próprio ser pago pelo destinatário a esse Estado. Esta justificação constitui um dos elementos que importa ter em consideração a fim de interpretar a expressão 'prestações de serviços de publicidade' constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.»

22. Na minha opinião, o argumento do Governo francês relativamente ao segundo problema não pode ser acolhido.

23. É verdade que, como resulta do sétimo considerando, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), visa em particular assegurar que o IVA seja pago no Estado do destinatário dos servi-

4 — Já referido na nota 3.

5 — Acórdão de 17 de Novembro de 1993 (C-68/92, Colect., p. I-5881, n.º 15).

ços, no caso de este produzir bens ou serviços⁶ em cujo preço esteja incluído o custo dos serviços que recebe.

24. A regra do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), foi delineada em vários aspectos à luz desse objectivo. Primeiro, a disposição exige que o destinatário dos serviços aí previstos seja um sujeito passivo. O destinatário estará assim envolvido numa actividade económica e, por conseguinte, imputará normalmente o custo dos serviços recebidos, incluindo o IVA devido, aos seus clientes. Em segundo lugar, todos os serviços previstos naquela disposição são susceptíveis de contribuírem para outras actividades económicas.

25. Como o Tribunal de Justiça declarou, o sétimo considerando é, assim, um instrumento útil na interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e)⁷. O entendimento defendido pelo Governo francês não se refere, contudo, ao considerando para definir o sentido de um termo realmente contido no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), mas como base para introduzir na referida disposição um elemento que não se encontra em qualquer parte do seu texto.

26. Em minha opinião, para defender um tal entendimento seria necessário, pelo

menos, demonstrar que o termo introduzido no texto era inequivocamente confirmado pelos objectivos subjacentes à disposição e que era necessário para a sua concretização. Não estou convencido de que seja esse o caso pelas seguintes três razões.

27. Primeiro, é importante referir que o sétimo considerando indica que o IVA deve ser pago no Estado do destinatário dos serviços, *em especial* quando o IVA seja imputado pelo destinatário aos seus clientes. Assim, o considerando pressupõe que existam outros objectivos válidos, susceptíveis de ser prosseguidos pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea e), que justifiquem o pagamento de IVA no Estado do destinatário. A título de exemplo, um objectivo subjacente a várias disposições da Sexta Directiva é a prevenção de distorções da concorrência resultantes das diferentes taxas de IVA fixadas em cada Estado. A exigência do pagamento de IVA sobre serviços no Estado do destinatário quando o IVA não for imputado a terceiros cria um risco de distorção da concorrência. Pode, portanto, presumir-se que uma restrição do âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), na forma sugerida pelo Governo francês, prejudicaria outros objectivos que a disposição pretende prosseguir.

28. Em segundo lugar, em todo o caso, o entendimento defendido pelo Governo francês excluiria do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), outras situações concordantes com o objectivo específico definido no sétimo considerando. Exigir que o custo dos serviços seja imputado no preço dos bens

6 — Como resulta claramente do n.º 15 do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Comissão/França (citado no n.º 21 das presentes conclusões), embora o sétimo considerando se refira apenas ao destinatário dos serviços que produz bens, o objectivo específico do considerando deve ser interpretado no sentido de que se aplica também a situações em que o destinatário dos serviços é ele próprio um prestador de serviços.

7 — V. n.º 21.

ou serviços produzidos pelo próprio anunciante equivale a impedir que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), se aplique em situações como as do caso em apreço, no qual foram prestados serviços a um destinatário intermédio, que incluiu depois o preço deles no preço dos serviços que prestou ao anunciante. Por conseguinte, esse entendimento não pode justificar-se com base no objectivo definido no sétimo considerando.

29. Em terceiro lugar, um tal entendimento parece entrar em conflito com o objectivo mais geral do artigo 9.º, que é o de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação através do estabelecimento de um sistema comum de determinação do lugar da tributação das prestações de serviços. Esse objectivo emerge da referência, no sétimo considerando, aos «conflitos de competência entre os Estados-Membros», tendo sido confirmado pelo Tribunal de Justiça em inúmeras ocasiões⁸. Entende-se que o referido objectivo está também subjacente às disposições do artigo 9.º, n.º 2º.

30. Decorre da função do artigo 9.º como mecanismo de distribuição de competências entre os Estados-Membros que, por mais especiais que sejam os objectivos que

justificam as suas disposições, devem todos ser interpretados de uma forma que garanta a segurança jurídica de que depende a execução efectiva de um mecanismo deste tipo.

31. Para além de se poder pensar que o facto de nos afastarmos do texto da disposição ocasiona a perda de alguma segurança jurídica, parece-me que o entendimento defendido pelo Governo francês suscita algumas incertezas de natureza prática quanto à sua aplicação.

32. Os prestadores de serviços de publicidade, assim como as autoridades competentes dos Estados-Membros, deveriam determinar, em cada caso, se um anunciante produz bens ou serviços em cujo preço pode ser incluído o custo da prestação de serviços de publicidade. Esta determinação seria dificultada pelo facto de os serviços de publicidade poderem ser prestados ao anunciante indirectamente, por intermédio de um terceiro. Em tais casos, seria necessário alargar as investigações para além do cliente imediato do fornecedor. Também não decorreria necessariamente dos próprios serviços se o anunciante produz bens ou serviços em cujo preço poderá ter entrado o custo dos serviços, dado que, como salienta a Comissão, uma organização como uma associação de produtores pode publicitar bens sem na realidade os produzir, e dada também a gama

8 — V. acórdãos do Tribunal de Justiça de 4 de Julho de 1985, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14); de 23 de Janeiro de 1986, Trans Tirreno Express/Ufficio provinciale IVA (283/84, Colect., p. 231, n.º 14); Comissão/França, já referido na nota 5 (n.º 14); de 26 de Setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20), e SPI, já referido na nota 3 (n.º 15).

9 — Acórdão SPI, já referido na nota 3 (n.º 16 e 17).

de serviços considerados como publicidade para efeitos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Estas dificuldades de ordem prática acarretam o risco inevitável de as autoridades divergirem na apreciação que fazem de um determinado caso, resultando quer em dupla tributação quer em não tributação de uma prestação de serviços de publicidade.

33. Nestes termos, sou de opinião de que, à luz dos objectivos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), não se justifica sujeitar a sua aplicação ao requisito adicional de que a prestação de serviços de publicidade seja efectuada a um anunciante que produza bens em cujo preço seja incluído o custo da prestação de serviços de publicidade.

Conclusão

34. Em minha opinião, por conseguinte, o Tribunal de Justiça deveria responder ao tribunal de reenvio nos seguintes termos:

O segundo travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, relativo às «prestações de serviços de publicidade», é aplicável quando os serviços em questão são fornecidos indirectamente a um anunciante e facturados a um terceiro que, por sua vez, os factura de novo ao anunciante; e é aplicável independentemente de o anunciante a quem são prestados os serviços produzir bens em cujo preço seja incluído o custo da prestação de serviços de publicidade.