

Processo C-111/05

Aktiebolaget NN

contra

Skatteverket

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Regeringsrätten)

«Sexta Directiva IVA – Entrega de bens – Artigo 8.º, n.º 1, alínea a) – Cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros, que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade – Competência fiscal de cada Estado-Membro limitada à extensão do cabo instalada no seu território – Não tributação da parte da operação realizada na zona económica exclusiva, na plataforma continental e no alto mar»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Entregas de bens*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 5.º, n.º 1)*

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Entregas de bens*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 8.º, n.º 1, alínea a)]*

3. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Âmbito de aplicação territorial*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 2.º, n.º 1, 3.º e 8.º, n.º 1 alínea, a)]*

1. Uma operação que tem por objecto a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, deve ser considerada uma entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2002/93, quando se verifique que, na sequência de ensaios de funcionamento efectuados pelo fornecedor, o cabo é transferido para o cliente, que poderá dispor dele como proprietário, que o preço do próprio cabo representa uma parte claramente preponderante do custo total da referida operação e que os serviços do fornecedor se limitam à colocação do cabo, sem alterar a sua natureza e sem o adaptar às necessidades específicas do cliente.

O facto de a entrega do referido cabo ser acompanhada da sua instalação não se opõe, em princípio, a que esta operação seja abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Com efeito, em primeiro lugar, resulta do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da mesma que um bem corpóreo pode ser objecto de instalação ou montagem, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, sem que a operação perca necessariamente a sua qualificação de «entrega de um bem». Em segundo lugar, esta disposição não faz qualquer

distinção quanto aos modos de instalação, pelo que a incorporação no solo de um bem corpóreo não deve ser necessariamente incluída no conceito de «trabalhos imobiliários», na acepção do artigo 5.º, n.º 5, da referida directiva.

(cf. n.os 34, 35, 40, disp. 1)

2. O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que a competência para tributar a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade pertence a cada Estado-Membro proporcionalmente à extensão do cabo situada no seu território, tanto no que respeita ao preço do próprio cabo e do resto do material como no que respeita ao custo dos serviços correspondentes à sua colocação.

É verdade que, para ser operacional, uma norma de conflitos deve permitir atribuir a competência fiscal, para sujeitar uma operação ao imposto sobre o valor acrescentado, unicamente a um dos Estados-Membros interessados. Neste sentido, quando o bem for objecto de instalação, considera-se que a entrega só se efectua, em princípio, no território de um único Estado-Membro e, quando a instalação do bem consistir na sua incorporação no solo, é o lugar desta incorporação que determina o Estado competente para tributar a entrega. Isto não significa, contudo, que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva não seja aplicável no caso de a instalação de um bem no território de um dos Estados-Membros continuar no território de outro Estado-Membro. Com efeito, quando este bem for objecto de instalação no território de um primeiro Estado-Membro e a seguir no de um segundo, o lugar da entrega é, sucessivamente, o território de cada um destes Estados. Daqui decorre que, num caso como este, deve reconhecer-se a cada Estado-Membro a competência para tributar a operação relativamente à parte do cabo instalada no seu território.

(cf. n.os 45-47, 50, disp. 2)

3. O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, em conjugação com os artigos 2.º, n.º 1, e 3.º da mesma directiva, deve ser interpretado no sentido de que a operação de entrega e colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros não está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado relativamente à parte dessa operação que se realiza na zona económica exclusiva, na plataforma continental e no alto mar.

O regime da Sexta Directiva aplica-se obrigatória e imperativamente ao conjunto dos territórios nacionais dos Estados-Membros, na acepção do artigo 299.º CE, o qual, por aplicação do artigo 2.º da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinada em Montego Bay, em 10 de Dezembro de 1982, abrange mar territorial, o leito desse mar e o seu subsolo.

Pelo contrário, a soberania do Estado costeiro sobre a zona económica exclusiva, bem como sobre a plataforma continental, é meramente funcional e, como tal, está limitada ao direito de exercer actividades de exploração e de aproveitamento previstas nos artigos 56.º e 77.º da Convenção sobre o Direito do Mar. Na medida em que a entrega e a colocação de um cabo submarino não constam das actividades enumeradas nos referidos artigos, a parte da operação realizada nessas duas zonas não se encontra abrangida pela soberania do Estado costeiro. Esta constatação é confirmada pelos artigos 58.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, desta mesma convenção, que reservam, sob determinadas condições, o direito de colocar cabos submarinos nestas zonas a quaisquer outros Estados-Membros. Daí decorre que essa parte da operação não pode ser considerada como tendo sido realizada no território do país, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da

Sexta Directiva. O mesmo vale, por maioria de razão, para a parte da operação que se realiza no alto mar, zona esta que, por força do artigo 89.º da Convenção está subtraída à soberania dos Estados-Membros.

(cf. n.os 55/57, 59/61, disp. 3)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

29 de Março de 2007 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Entrega de bens – Artigo 8.º, n.º 1, alínea a) – Cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros, que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade – Competência fiscal de cada Estado-Membro limitada à extensão do cabo instalada no seu território – Não tributação da parte da operação realizada na zona económica exclusiva, na plataforma continental e no alto mar»

No processo C-111/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Regeringsrätten (Suécia), por decisão de 24 de Fevereiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de Março de 2005, no processo

### **Aktiebolaget NN**

contra

### **Skatteverket,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Aktiebolaget NN, por U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- em representação da Skatteverket, por B. Persson, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström van Lier e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Setembro de 2006,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, 3.º, n.º 1, 5.º, 6.º, 8.º, n.º 1, alínea a), e 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Directiva 2002/93/CE do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002 (JO L 331, p. 27, a seguir «Sexta Directiva»).

2 As questões apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio foram suscitadas no âmbito de um recurso interposto pela Aktiebolaget NN (a seguir «sociedade NN»), com sede na Suécia, de uma decisão prévia proferida pelo Skatterättsnämnden (Comissão de direito fiscal) a propósito da aplicação das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a uma operação que consiste em instalar, entre a Suécia e um outro Estado-Membro, um cabo de fibra óptica, parte do qual deve ser colocada no leito do mar situado em águas internacionais.

## Quadro jurídico

### *Regulamentação comunitária*

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva prevê:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O artigo 3.º desta directiva dispõe:

«1. Na acepção da presente directiva, entende-se por:

– ‘território de um Estado-Membro’: o território do país, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.os 2 e 3,

– ‘Comunidade’ e ‘território da Comunidade’: o território dos Estados-Membros, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.os 2 e 3,

– [...]

2. Para efeitos de aplicação da presente directiva, o ‘território do país’ corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado que institui a [Comunidade Europeia], tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo [299.º CE].

[...]»

5 Nos termos do artigo 5.º da referida directiva:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

[...]»

6 O artigo 6.º da Sexta Directiva prevê:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

[...]»

7 O artigo 8.º desta directiva precisa:

«1. Por 'lugar de entrega de um bem' entende-se:

a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro – o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. Quando o bem deva ser instalado ou montado, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, por lugar da entrega entende-se o lugar onde se efectua a instalação ou a montagem. Se o bem for instalado ou montado num Estado-Membro que não seja o do fornecedor, o Estado-Membro em cujo território é efectuada a instalação ou a montagem adoptará as medidas necessárias para evitar a dupla tributação neste Estado;

[...]»

8 O artigo 9.º da referida directiva dispõe:

«1. 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.

2. Todavia:

a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, tais como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, entende-se o lugar da situação do bem;

[...]»

### *Legislação nacional*

9 Resulta do capítulo 1, § 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n.º 200, a seguir «ML») que este imposto é devido, nomeadamente, quando se considera que uma operação é realizada no território do país.

10 Entende-se por «bens», na acepção do capítulo 1, § 6, da ML, «os objectos corpóreos», de que fazem parte os imóveis e o gás, bem como o aquecimento, a refrigeração e a energia eléctrica. Segundo o capítulo 5, § 2, da mesma lei, um bem que, nos termos de um contrato entre o vendedor e o comprador, deve ser entregue a este último, é vendido no território do país se esse bem se encontrar no país quando o vendedor, o comprador ou um terceiro iniciam a sua

entrega ao comprador (n.º 1) ou, se o bem não se encontrar no território do país quando o transporte é iniciado, se for montado ou instalado neste território pelo vendedor ou por conta deste (n.º 2).

11 Entende-se por «serviço», na acepção do capítulo 1, § 6, da ML, tudo o que não for de considerar um bem e que pode ser fornecido no âmbito de uma actividade profissional. Segundo o capítulo 5, § 4, n.º 1, desta lei, os serviços conexos com um bem imóvel são prestados no território do país se o imóvel aí estiver situado. Nos termos do capítulo 5, § 6, n.º 1, ponto 4, da referida lei, os serviços são prestados no território do país se forem executados na Suécia e disserem respeito a trabalho sobre bens móveis, incluindo o controlo e inspecção desses bens. O capítulo 5, § 8, n.º 1, da ML prevê nomeadamente que, no que diz respeito a outros serviços diferentes dos referidos nos artigos 4.º a 6.º, alínea a), ou 7.º, alínea a) (mas que não é aplicável, designadamente, aos serviços de telecomunicações), a operação se considera realizada no território do país se o prestador tiver na Suécia a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços. Para além disso, é referido, no mesmo número, que os serviços que não são prestados a partir da sede ou do estabelecimento estável na Suécia ou no estrangeiro se consideram realizados no território do país se o prestador tiver domicílio ou residência habitual na Suécia.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

12 A sociedade NN exerce, no sector das telecomunicações, actividades que consistem, nomeadamente, em instalar, manter e reparar cabos de fibra óptica. Pretende celebrar um contrato que abrange o fornecimento e a instalação, entre a Suécia e outro Estado-Membro, de um cabo submarino de fibra óptica, que o cliente utilizará para prestar serviços de transmissão a diversos operadores de telecomunicações. A sociedade NN comprará o cabo e o resto do material necessário a vários fabricantes, fretará um navio com a sua tripulação e contratará especialistas na colocação de cabos.

13 O cabo será fixado e enterrado no território continental sueco para seguidamente ser colocado e, se necessário, enterrado no leito do mar, em primeiro lugar, nas águas interiores e no mar territorial da Suécia, posteriormente, na plataforma continental da Suécia e do outro Estado-Membro como Estados costeiros e, por último, no mar territorial e nas águas interiores do outro Estado-Membro, para finalmente ser fixado e enterrado no território continental deste último. Devido à distância entre os pontos de fixação, pode em alguns casos ser necessário acoplar o cabo, sendo esta operação um processo técnico relativamente complicado. Em circunstâncias normais, o custo do material pode ser de 80% a 85% do custo total do serviço. Se as circunstâncias forem desfavoráveis, por exemplo, em caso de tempestade, a percentagem do custo do material em relação ao custo total diminui.

14 Após a instalação e alguns ensaios preliminares, o direito de propriedade do cabo é transferido para o cliente. O trabalho prossegue com a realização de ensaios complementares que durarão cerca de 30 dias e a sociedade NN reparará eventuais deficiências.

15 A sociedade NN solicitou uma decisão prévia à Skatterättsnämnden (comissão que emite pareceres e decisões prévias em matéria fiscal) para saber, por um lado, se a operação prevista constitui um serviço conexo com um imóvel, na acepção do capítulo 5, § 4, da ML, ou um trabalho sobre um bem imóvel, na acepção do capítulo 5, § 6, da mesma lei, ou ainda se constitui qualquer outro serviço e, por outro, se a Suécia é o país onde é prestado o serviço.

16 A Skatterättsnämnden proferiu a sua decisão em 13 de Junho de 2003. Entendeu que a operação prevista devia ser considerada um serviço prestado na Suécia, nos termos do capítulo 5, § 8, n.º 1, da ML, uma vez que a natureza desse serviço não permite que sejam aplicadas as

disposições especiais do capítulo 5, §§ 4 a 6a e 7a, da ML.

17 A sociedade NN recorreu da referida decisão prévia para o Regeringsrätten (Supremo Tribunal Administrativo). Sustenta que a colocação do cabo em causa no processo principal constitui um serviço conexo com um bem imóvel, na acepção do capítulo 5, § 4, da ML e que, portanto, o IVA apenas é devido pelos serviços prestados no território continental, nas águas interiores e no mar territorial da Suécia.

18 Considerando que, para a resolução do litígio no processo principal, é necessária uma interpretação do direito comunitário, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Uma operação tributável que consiste no fornecimento e colocação de um cabo, que é instalado nos territórios de dois Estados-Membros e também fora do território da Comunidade, sendo o custo do cabo calculado como parte claramente preponderante do custo total do serviço, deve ser considerada entrega de um bem, para efeitos de aplicação das disposições da Sexta Directiva relativas ao lugar das operações tributáveis?
- 2) Se em vez disso esta operação for considerada uma prestação de serviços, o serviço deve ser considerado conexo com um bem imóvel, devendo o lugar da prestação ser determinado em aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva?
- 3) Caso a resposta à primeira ou segunda questões seja afirmativa, o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, ou em alternativa o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), devem ser interpretados no sentido de que a operação deve ser fraccionada tendo em conta a colocação territorial do cabo?
- 4) Caso a resposta à terceira questão seja afirmativa, o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, ou alternativamente o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), conjugados com os seus artigos 2.º, n.º 1, e 3.º, n.º 1, devem ser interpretados no sentido de que não há lugar a pagamento de imposto sobre o valor acrescentado relativamente à parte da entrega ou da prestação de serviços conexa com a zona fora do território da Comunidade?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Quanto à primeira questão*

19 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, para efeitos de cobrança do IVA, uma operação que consiste na entrega e colocação de um cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, representando o preço do cabo uma parte claramente preponderante do custo total do serviço, deve ser considerada uma entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

20 A título preliminar, importa determinar se, do ponto de vista do IVA, a entrega e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas duas operações tributáveis distintas ou uma operação complexa única, composta de vários elementos.

21 Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de

prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg?Gelting Linien, C?231/94, Colect., p. I?2395, n.os 12 a 14; de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C?349/96, Colect., p. I?973, n.º 28; e de 27 de Outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C?41/04, Colect., p. I?9433, n.º 19).

22 Tendo em conta a dupla circunstância de que, por um lado, decorre do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa, em primeiro lugar, procurar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao cliente diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, CPP, n.º 29, e Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 20).

23 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial (acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, n.º 22).

24 No presente caso, o contrato pretendido pela sociedade NN tem por objecto a cessão, após concluída a instalação e a realização de ensaios de funcionamento, de um cabo colocado e em condições de funcionar.

25 Resulta desta constatação que, por um lado, todos os elementos que compõem a operação em causa no processo principal se revelam necessários para a sua realização e que, por outro, estão estreitamente ligados. Nestas condições, não se pode considerar, sem ser através de um artifício, que o cliente vai adquirir, antes de mais, o cabo de fibra óptica e, a seguir, do mesmo fornecedor, beneficiar das prestações de serviços relativas à sua instalação (v., por analogia, acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, n.º 24).

26 Por conseguinte, o fornecimento e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas uma operação única para efeitos do IVA.

27 Para determinar, em seguida, se uma prestação complexa única, tal como a do caso em apreço no processo principal, deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços, cumpre identificar os seus elementos dominantes (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Faaborg?Gelting Linien, n.os 12 e 14, e Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 27).

28 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na hipótese de uma operação complexa única, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (v., neste sentido, acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C?308/96 e C?94/97, Colect., p. I?6229, n.º 24, e CPP, já referido, n.º 30).

29 Resulta da decisão de reenvio que a colocação do cabo em causa no processo principal requer que sejam aplicados procedimentos técnicos complexos, exige a utilização de um equipamento especializado, necessita de um saber?fazer específico e é não só indissociável da entrega do bem numa operação de tal envergadura mas igualmente indispensável à utilização e à exploração posteriores do referido bem. Daqui decorre que a colocação desse cabo não constitui um mero elemento acessório da entrega.



30 No entanto, resta determinar se, face aos elementos que caracterizam a operação em causa no processo principal, é a entrega do cabo ou a sua colocação que deve prevalecer para qualificar a operação de entrega de bens ou de prestação de serviços.

31 A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

32 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, resulta do teor desta disposição que o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere a outra o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. O objectivo da Sexta Directiva poderia ficar comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à reunião de condições que variam em função do direito civil do Estado?Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8; de 4 de Outubro de 1995, Armbrrecht, C-291/92, Colect., p. I-2775, n.os 13 e 14; de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Colect., p. I-1317, n.os 32 e 33; e de 21 de Abril de 2005, HE, C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 64).

33 Decorre dos dados fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio que o contrato pretendido se refere a um bem corpóreo, a saber, um cabo de fibra óptica adquirido e colocado pelo fornecedor e que, na sequência de ensaios de funcionamento efectuados por este último, se destina a ser transferido para o cliente, que poderá dispor do cabo como proprietário.

34 O facto de a entrega do referido cabo ser acompanhada da sua instalação não se opõe, em princípio, a que esta operação seja abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

35 Com efeito, em primeiro lugar, resulta do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva que um bem corpóreo pode ser objecto de instalação ou montagem, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, sem que a operação perca necessariamente a sua qualificação de «entrega de um bem». Em segundo lugar, como referiu o advogado?geral no n.º 51 das suas conclusões, esta disposição não faz qualquer distinção quanto aos modos de instalação, pelo que a incorporação no solo de um bem corpóreo não deve ser necessariamente incluída no conceito de «trabalhos imobiliários», na acepção do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

36 Resulta igualmente da decisão de reenvio que, se a colocação do cabo em causa no processo principal decorrer em circunstâncias normais, o volume de negócios que o fornecedor vai obter desta operação é composto, na sua maior parte, pelo custo do próprio cabo e do resto do material, que representa 80% a 85% do montante total da referida operação, enquanto que, se as condições forem desfavoráveis, devido, por exemplo, à dificuldade do terreno, ao estado do leito do mar, à necessidade de acoplar o cabo ou à ocorrência de tempestade, a percentagem do custo do material em relação ao custo total diminui.

37 A este respeito, embora seja verdade que a relação entre o preço do bem e o dos serviços é um dado objectivo que constitui um indício que pode ser tido em conta para efeitos da qualificação da operação no processo principal, não é menos verdade, como sustenta a Comissão das Comunidades Europeias nas suas observações, que o custo do material e dos trabalhos não deve, só por si, revestir uma importância determinante.

38 Por conseguinte, para qualificar a operação pretendida, há que examinar igualmente a

importância da prestação de serviços relativamente à entrega do cabo.

39 A este respeito, embora seja indispensável que o cabo seja instalado para poder ser utilizado, e embora, devido nomeadamente à distância e à dificuldade do terreno, a incorporação do cabo no solo revista grande complexidade e exija meios importantes, como decorre do n.º 29 do presente acórdão, daí não resulta que a prestação de serviços tenha um carácter predominante em relação à entrega do bem. Com efeito, decorre da descrição das cláusulas do contrato referido na decisão de reenvio que os trabalhos que devem ser efectuados pelo fornecedor se limitam à colocação do cabo em causa no processo principal e não têm como objectivo nem como resultado alterar a natureza do referido cabo nem adaptá-lo às necessidades específicas do cliente (v., por analogia, acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, n.os 28 e 29).

40 Tendo em conta todos estes elementos, há que responder à primeira questão que uma operação que tem por objecto a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, deve ser considerada uma entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, quando se verifique que, na sequência de ensaios de funcionamento efectuados pelo fornecedor, o cabo é transferido para o cliente, que poderá dispor dele como proprietário, que o preço do próprio cabo representa uma parte claramente preponderante do custo total da referida operação e que os serviços do fornecedor se limitam à colocação do cabo, sem alterar a sua natureza e sem o adaptar às necessidades específicas do cliente.

#### *Quanto à segunda questão*

41 A segunda questão apenas é colocada na eventualidade de a operação tributável constituir uma prestação de serviços. Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que a examinar.

#### *Quanto à terceira questão*

42 Na terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no intuito de determinar o lugar de uma operação sujeita ao IVA que tem por objecto a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, se o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a competência fiscal de cada Estado-Membro está limitada à parte do cabo que se encontra no seu território.

43 A título preliminar, importa sublinhar que o título VI da Sexta Directiva contém disposições relativas à determinação do lugar das operações tributáveis, a saber, o artigo 8.º relativamente à entrega de bens e o artigo 9.º relativamente às prestações de serviços. O objectivo prosseguido por estas disposições, no âmbito do sistema geral da directiva, como é possível inferir do seu sétimo considerando, é estabelecer a repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de modo uniforme o lugar de conexão fiscal das entregas de bens e das prestações de serviços. Estas disposições têm igualmente por finalidade evitar os conflitos de competência susceptíveis de conduzir tanto a situações de dupla tributação como à não tributação de receitas [v., por analogia, acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14; de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C?452/03, Colect., p. I?3947, n.º 23; e de 15 de Setembro de 2005, Köhler, C?58/04, Colect., p. I?8219, n.º 22].

44 No que respeita à determinação do lugar onde se considera efectuada uma entrega de bens, o artigo 8.º da Sexta Directiva estabelece vários elementos de conexão específicos,

consoante se trate da entrega de bens com ou sem transporte, da entrega de bens a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, do fornecimento de gás ou de electricidade pelos sistemas de distribuição ou, ainda, da entrega de um bem que seja objecto de uma instalação ou de uma montagem, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta. Neste último caso, nos termos do n.º 1, alínea a), segundo período, deste artigo, considera-se que o lugar de entrega é o lugar onde se efectua a instalação ou a montagem.

45 É verdade que, para ser operacional, uma norma de conflitos deve permitir atribuir a competência fiscal, para sujeitar uma operação ao IVA, unicamente a um dos Estados-Membros interessados. Neste sentido, quando o bem for objecto de instalação, considera-se que a entrega só se efectua, em princípio, no território de um único Estado-Membro e, quando a instalação do bem consistir na sua incorporação no solo, é o lugar desta incorporação que determina o Estado competente para tributar a entrega.

46 Isto não significa, contudo, que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva não seja aplicável no caso de a instalação de um bem no território de um dos Estados-Membros continuar no território de outro Estado-Membro. Com efeito, quando este bem, ou seja, um cabo de fibra óptica no processo principal, for objecto de instalação no território de um primeiro Estado-Membro e a seguir no de um segundo, o lugar da entrega é, sucessivamente, o território de cada um destes Estados.

47 Daqui decorre que, num caso como este, como referiu o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, deve reconhecer-se a cada Estado-Membro a competência para tributar a operação relativamente à parte do cabo instalada no seu território.

48 Esta competência fiscal respectiva de cada Estado-Membro relativamente à operação no seu conjunto abrange não só a exigibilidade do imposto devido sobre o preço do próprio cabo mas também o poder de tributar os serviços relativos à instalação.

49 Com efeito, no processo principal, os serviços relativos à instalação do cabo de fibra óptica compreendem não só a instalação propriamente dita e o acoplamento eventual desse cabo mas também os ensaios regulares realizados durante a colocação e alguns ensaios preliminares de funcionamento efectuados uma vez concluída a instalação, bem como a realização de ensaios complementares durante cerca de 30 dias após a entrada em funcionamento do referido cabo, durante os quais o fornecedor repara eventuais deficiências. Este conjunto de serviços, dos quais alguns não se encontram vinculados a um lugar geográfico preciso, beneficia todo o cabo, devendo, por conseguinte, do mesmo modo que o preço do próprio cabo e do resto do material, ser tributado por cada Estado-Membro proporcionalmente à extensão do cabo situado no seu território.

50 Há, portanto, que responder à terceira questão que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a competência para tributar a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade pertence a cada Estado-Membro proporcionalmente à extensão do cabo situada no seu território, tanto no que respeita ao preço do próprio cabo e do resto do material como no que respeita ao custo dos serviços correspondentes à sua colocação.

#### *Quanto à quarta questão*

51 Na quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, em conjugação com os artigos 2.º, n.º 1, e 3.º da mesma directiva, deve ser interpretado no sentido de que a operação de entrega e colocação de um cabo

de fibra óptica que liga dois Estados?Membros não está sujeita ao IVA relativamente à parte que se realiza numa zona que não faz parte do território da Comunidade.

52 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva obriga os Estados?Membros a sujeitar ao IVA todas as entregas de bens efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

53 O âmbito de aplicação territorial da Sexta Directiva é determinado pelo seu artigo 3.º, nos termos do qual se entende por «território de um Estado?Membro» o território do país, tal como é definido, relativamente a cada Estado?Membro, nos n.os 2 e 3 desse artigo, e por «território da Comunidade» o território dos Estados?Membros, tal como é definido, relativamente a cada Estado?Membro, nos números referidos. Com excepção de determinados territórios nacionais excluídos expressamente pelo artigo 3.º, n.º 3, por força do n.º 2 deste mesmo artigo, o «território do país» corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado, tal como é definido, relativamente a cada Estado?Membro, no artigo 299.º CE.

54 Na ausência, no Tratado, de uma definição mais precisa do território abrangido pela soberania de cada Estado?Membro, cabe a cada um dos Estados?Membros determinar a extensão e os limites desse território, em conformidade com as regras do direito internacional público.

55 Quanto ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça declarou que o regime desta directiva se aplica obrigatória e imperativamente ao conjunto dos territórios nacionais dos Estados?Membros (v., neste sentido, acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Colect., p. 231, n.º 20).

56 Segundo o artigo 2.º da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinada em Montego Bay, em 10 de Dezembro de 1982, que entrou em vigor em 16 de Novembro de 1994 e foi aprovada pela Decisão 98/392/CE do Conselho, de 23 de Março de 1998 (JO L 179, p. 1, a seguir «Convenção sobre o Direito do Mar»), a soberania do Estado costeiro estende-se ao mar territorial, ao leito desse mar e ao seu subsolo.

57 O território nacional dos Estados?Membros, na acepção do artigo 299.º CE, é, assim, também constituído pelo mar territorial, o leito desse mar e o seu subsolo, cabendo a cada Estado?Membro fixar a largura desse mar até um limite que não ultrapasse 12 milhas marítimas, em conformidade com o artigo 3.º da Convenção sobre o Direito do Mar.

58 Por conseguinte, um Estado?Membro tem a obrigação de sujeitar ao IVA uma entrega de bens que seja efectuada no seu mar territorial, no leito desse mar e no seu subsolo (v., igualmente, no que respeita à prestação de serviços de transporte, acórdão de 23 de Maio de 1996, Comissão/Grécia, C?331/94, Colect., p. I?2675, n.º 10).

59 Pelo contrário, a soberania do Estado costeiro sobre a zona económica exclusiva, bem como sobre a plataforma continental, é meramente funcional e, como tal, está limitada ao direito de exercer as actividades de exploração e de aproveitamento previstas nos artigos 56.º e 77.º da Convenção sobre o Direito do Mar. Na medida em que a entrega e a colocação de um cabo submarino não constam das actividades enumeradas nos referidos artigos, a parte da operação realizada nessas duas zonas não se encontra abrangida pela soberania do Estado costeiro. Esta constatação é confirmada pelos artigos 58.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, desta mesma convenção, que reservam, sob determinadas condições, o direito de colocar cabos submarinos nestas zonas a quaisquer outros Estados?Membros.

60 Daí decorre que essa parte da operação não pode ser considerada como tendo sido

realizada no território do país, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. O mesmo vale, por maioria de razão, para a parte da operação que se realiza no alto mar, zona esta que, por força do artigo 89.º da Convenção sobre o Direito do Mar, está subtraída à soberania dos Estados-Membros (v., igualmente, no âmbito das prestações de serviços de transporte, acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França, C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 17).

61 Há, portanto, que responder à quarta questão que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, em conjugação com os artigos 2.º, n.º 1, e 3.º da mesma directiva, deve ser interpretado no sentido de que a operação de entrega e colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros não está sujeita ao IVA relativamente à parte dessa operação que se realiza na zona económica exclusiva, na plataforma continental e no alto mar.

### **Quanto às despesas**

62 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas 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:

- 1) **Uma operação que tem por objecto a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, deve ser considerada uma entrega de um bem, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, 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, conforme alterada pela Directiva 2002/93/CE do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, quando se verifique que, na sequência de ensaios de funcionamento efectuados pelo fornecedor, o cabo é transferido para o cliente, que poderá dispor dele como proprietário, que o preço do próprio cabo representa uma parte claramente preponderante do custo total da referida operação e que os serviços do fornecedor se limitam à colocação do cabo, sem alterar a sua natureza e sem o adaptar às necessidades específicas do cliente.**
- 2) **O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a competência para tributar a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade pertence a cada Estado-Membro proporcionalmente à extensão do cabo situada no seu território, tanto no que respeita ao preço do próprio cabo e do resto do material como no que respeita ao custo dos serviços correspondentes à sua colocação.**
- 3) **O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, em conjugação com os artigos 2.º, n.º 1, e 3.º da mesma directiva, deve ser interpretado no sentido de que a operação de entrega e colocação de um cabo de fibra óptica que liga dois Estados-Membros não está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado relativamente à parte dessa operação que se realiza na zona económica exclusiva, na plataforma continental e no alto mar.**

Assinaturas

\* Língua do processo: sueco.