

61992J0068

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 17 DE NOVEMBRO DE 1993. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REPUBLICA FRANCESA. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - SEXTA DIRECTIVA - PRESTACOES DE PUBLICIDADE. - PROCESSO C-68/92.

Colectânea da Jurisprudência 1993 página I-05881

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Imposto sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Prestações de serviços ° Determinação do lugar de conexão fiscal ° "Prestações de serviços de publicidades" na acepção da Sexta Directiva ° Conceito ° Acção de promoção

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9. , n. 2, alínea e)]

Sumário

O conceito de "prestações de serviços de publicidade" na acepção do artigo 9. , n. 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388, relativo ao lugar de conexão fiscal de determinadas prestações de serviços, é um conceito comunitário, que deve ser interpretado uniformemente, a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação que possam resultar de interpretações divergentes.

Cabe neste conceito uma acção de promoção, como a venda de mercadorias a preço reduzido, a distribuição aos consumidores de bens móveis corpóreos vendidos ao destinatário por uma agência de publicidade, a prestação de serviços a preços reduzidos ou a título gratuito, ou a organização de um cocktail ou de um banquete, desde que comporte a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto desta acção, com o objectivo de aumentar as vendas. O mesmo sucede em relação a qualquer operação que esteja indissociavelmente ligada a uma campanha publicitária e que

contribua, desse modo, para a transmissão duma mensagem publicitária, o que é o caso do fabrico de suportes utilizados para uma determinada publicidade.

Partes

No processo C-68/92,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por Thomas F. Cusack, consultor jurídico, e Edith Buissart, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no gabinete de Nicola Annecchino, membro do Serviço Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

República Francesa, representada por Philippe Pouzoulet, subdirector na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e Jean-Louis Falconi, secretário dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente substituto, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de França, 9, boulevard du Prince Henri,

demandada,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao excluir uma série de operações económicas do conceito de "prestações de serviços de publicidade" constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da 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), a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dessa mesma directiva,*

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: O. Due, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida e M. Díez de Velasco, presidentes de secção, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg e P. J. G. Kapteyn, juízes,

advogado-geral: C. Gulmann

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 25 de Maio de 1993,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Julho de 1993,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 6 de Março de 1992, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE, uma acção

destinada a obter a declaração de que, ao excluir uma série de operações económicas do conceito de "prestações de serviços de publicidade" constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da 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 o Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir "Sexta Directiva"), a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dessa mesma directiva.

2 O sétimo considerando da directiva, prevendo o problema do local das operações tributáveis, que tinha provocado conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços, enuncia o seguinte:

"... 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 os sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens".

3 No prosseguimento do objectivo indicado neste considerando, o n.º 1 do artigo 9.º da directiva dispõe:

"por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica..."

4 O n.º 2 do mesmo artigo introduz uma série de excepções a este princípio. Relativamente às prestações de serviços de publicidade, este número prevê o seguinte:

"Todavia:

...

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:

...

º prestações de serviços de publicidade."

5 Esta última disposição foi transposta para o direito francês pelo artigo 259. -B do code général des impôts (a seguir "code").

6 O conceito de "prestações de serviços de publicidade" constante do artigo 259. -B foi definido, para efeitos dos serviços fiscais e dos contribuintes, pela instrução administrativa n.º 3 A-28-83 de 14 de Dezembro de 1983. Esta enuncia, em lista não exaustiva, um determinado número de operações que constituem, de acordo com a administração francesa, "prestações de serviços de publicidade".

7 Especifica todavia que não podem ser consideradas como prestações de serviços de publicidade na acepção do artigo 259. -B:

a) a venda consentida de bens móveis corpóreos por uma empresa de publicidade ao seu cliente, por exemplo, a venda de bens destinados a ser distribuídos gratuitamente em ocasiões de jogos, lotarias, presentes, concursos... ou instalados nos locais de venda para a exposição dos produtos;

b) as prestações susceptíveis de serem realizadas por uma empresa de publicidade no âmbito de manifestações diversas como sessões recreativas, cocktails...

c) o fabrico propriamente dito de suportes publicitários, por exemplo, a operação de impressão de documentos publicitários por um impressor, ou a confecção de um painel publicitário.

8 As operações referidas na alínea a) estão sujeitas ao IVA no Estado designado pelas disposições do code que regulam a entrega de bens móveis corpóreos. As indicadas nas alíneas b) e c) estão sujeitas ao IVA, em conformidade com as disposições do code aplicáveis nestes casos, ou no país do prestador de serviços, ou no país onde são materialmente executadas.

9 A Comissão, considerando que a distinção estabelecida em matéria de prestações de serviços de publicidade na instrução administrativa francesa é contrária ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, porque tem como resultado que operações não qualificadas de prestações de serviços de publicidade não são tributadas no país do destinatário como o exige esta disposição da directiva, intentou contra a República Francesa o procedimento previsto no artigo 169.º do Tratado CEE.

10 Para mais ampla exposição da matéria de facto do litígio, da tramitação processual, bem como dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos dos autos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

11 A Comissão precisou na audiência que a sua acção é unicamente dirigida contra a exclusão, pela administração francesa, do conceito de prestações de serviços de publicidade das operações referidas nas alíneas a), b) e c) na instrução administrativa, citadas no n.º 7 supra.

12 O Governo francês sustenta que esta exclusão não é contrária ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. Explica-se pela diferente natureza das operações de promoção, incluindo a entrega de bens móveis corpóreos, em relação às prestações de serviços de publicidade, mesmo que essas operações façam parte de uma mesma campanha publicitária. A distinção assim operada entre publicidade em sentido estrito e promoção é conforme à letra e ao espírito da Sexta Directiva que, com o objectivo de definir o regime aplicável a cada tipo de operação, tem em atenção a natureza da operação tributável (entrega de bens ou prestação de serviços) e não o fim procurado pelo destinatário.

13 Importa, por conseguinte, examinar se as acções de promoção constituem prestações de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

14 Este último artigo é uma regra de conflitos que determina o lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade e, por conseguinte, a delimitação das competências dos Estados-membros. Daí que o conceito de "prestações de serviços de publicidade" seja um conceito comunitário, que deve ser interpretado uniformemente, a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação que possam resultar de interpretações divergentes.

15 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.

16 Importa salientar que o conceito de publicidade comporta necessariamente a difusão duma mensagem destinada a informar os consumidores da existência e das qualidades de um produto ou de um serviço, com o objectivo de aumentar as vendas; embora a difusão desta mensagem se faça habitualmente mediante palavras, escritos e/ou imagens, através da imprensa, da rádio e/ou da televisão, pode também ser realizada pela utilização parcial ou mesmo exclusiva de outros meios.

17 A fim de determinar, em caso de utilização exclusiva de outros meios, se a operação em causa constitui uma prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, importa sempre tomar em consideração todas as circunstâncias que rodeiam a prestação em causa. Tal circunstância permite qualificar de "publicidade" uma prestação quando os meios utilizados foram obtidos por uma agência de publicidade. Todavia, esta qualidade do prestador de serviços não é uma condição indispensável da qualificação. Com efeito, não está excluído que uma prestação de serviços de publicidade seja fornecida por uma empresa que não se ocupe exclusivamente, nem mesmo principalmente, de publicidade, mesmo que esta hipótese seja pouco provável.

18 Assim, basta que uma acção de promoção, como a venda de mercadorias a preço reduzido, a distribuição aos consumidores de bens móveis corpóreos vendidos ao destinatário por uma agência de publicidade, a prestação de serviços a preços reduzidos ou a título gratuito, a organização de um cocktail ou de um banquete, comporte a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto dessa acção, com o objectivo de aumentar as vendas, para que se possa qualificar como prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

19 O mesmo sucede relativamente a qualquer operação que esteja indissociavelmente ligada a uma campanha publicitária e que contribua desse modo para a transmissão da mensagem publicitária. É o caso do fabrico de suportes utilizados para uma determinada publicidade.

20 Das considerações que precedem resulta que, ao excluir, mediante prática administrativa, do conceito de "prestações de serviços de publicidade" na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva: a) a venda por uma empresa de publicidade ao seu cliente de bens móveis corpóreos destinados a ser distribuídos aos consumidores, b) as prestações realizadas por uma empresa de publicidade no âmbito de manifestações diversas como sessões recreativas, cocktails... e c) o fabrico de suportes publicitários, mesmo que todas estas operações comportem a transmissão duma mensagem publicitária ou estejam indissociavelmente ligadas a essa transmissão, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dessa mesma directiva.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

21 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas. Tendo a República Francesa sido vencida, há que condená-la nas

despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

1) Ao excluir, mediante prática administrativa, do conceito de "prestações de serviços de publicidade" na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da 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, a) a venda por uma empresa de publicidade ao seu cliente de bens móveis corpóreos destinados a ser distribuídos aos consumidores, b) as prestações realizadas por uma empresa de publicidade no âmbito de manifestações diversas como sessões recreativas, cocktails... e c) o fabrico de suportes publicitários, mesmo que todas estas operações comportem a transmissão duma mensagem publicitária ou estejam indissociavelmente ligadas a essa transmissão, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dessa mesma directiva.

2) A República Francesa é condenada nas despesas.