

62000J0108

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 15 de Março de 2001. - Syndicat des producteurs indépendants (SPI) contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. - Pedido de decisão prejudicial: Conseil d'Etat - França. - Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva IVA - Determinação do elemento de conexão fiscal - Prestações de serviços de publicidade - Inclusão das prestações fornecidas por intermédio de um terceiro. - Processo C-108/00.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-02361

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Prestações de serviços - Determinação do lugar de conexão fiscal - Prestações de publicidade - Conceito - Prestações fornecidas indirectamente a um anunciante e facturadas a um terceiro que por seu turno as factura ao anunciante - Inclusão

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

Sumário

\$\$\$O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, relativo ao lugar de conexão fiscal das prestações de serviços de publicidade, 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.

(cf. n.º 22 e disp.)

Partes

No processo C-108/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Conseil d'État (França), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

e

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: A. La Pergola, presidente de secção, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann (relator) e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: D. Loutermann-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Syndicat des producteurs indépendants (SPI), por C. Clément, advogado,

- em representação do Governo francês, por K. Rispal-Bellanger e S. Seam, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e H. Michard, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Syndicat des producteurs indépendants (SPI), do Governo francês e da Comissão na audiência de 9 de Novembro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 14 de Dezembro de 2000,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 9 de Fevereiro de 2000, entrada no Tribunal de Justiça no dia 23 de Março seguinte, o Conseil d'État submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial

relativa à interpretação 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; «a seguir Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um recurso por excesso de poder interposto pelo Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (a seguir «SPI»), uma organização profissional de produtores cinematográficos, para obter a anulação de uma portaria administrativa do Ministério da Economia, das Finanças e da Indústria, respeitante ao lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade para aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

A regulamentação comunitária

3 O sétimo considerando da Sexta Directiva prevê:

«Considerando que 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; que, 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.»

4 Na linha do objectivo indicado por este considerando, o artigo 9.º , n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Por lugar de 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.»

5 O artigo 9.º , n.º 2, da Sexta Directiva introduz uma série de excepções a este princípio. No que toca às prestações de serviços de publicidade prevê:

«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:

[...]

- prestações de serviços de publicidade;

[...]»

A legislação e a prática administrativa nacionais

6 Em direito francês, o artigo 259.º -B do code général des impôts assegurou a transposição do artigo 9.º , n.º 2, da Sexta Directiva. Nos termos desta disposição nacional:

«Em derrogação ao disposto no artigo 259.º , considera-se que o lugar das seguintes prestações de serviços se situa em França quando as mesmas sejam efectuadas por um prestador de serviços estabelecido fora de França e quando o destinatário seja um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado que tenha em França a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a favor do qual seja prestado o serviço ou, na sua falta, que aí tenha o seu domicílio ou residência habitual:

[...]

3) prestações de serviços de publicidade;

[...]

Considera-se que o lugar destas prestações de serviços não se situa em França, mesmo que o prestador de serviços esteja estabelecido em França, quando o destinatário esteja estabelecido fora da Comunidade Europeia ou seja sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado-Membro da Comunidade.»

7 O artigo 259.º -B do code général des impôts foi objecto de uma portaria administrativa de 5 de Novembro de 1998 (Bulletin officiel des impôts de 13 de Novembro de 1998, n.º 3 A-8-98, a seguir «portaria de 5 de Novembro de 1998»). Esta portaria precisa no ponto III:

«A prestação de serviços de publicidade é efectuada directamente a um anunciante que é sujeito passivo.

Segundo o sétimo considerando da Sexta Directiva, a fixação do lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade no lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica justifica-se pelo facto de o custo destas prestações, efectuadas entre sujeitos passivos, ser incluído no preço dos bens. Na medida em que o destinatário vende habitualmente as mercadorias ou presta os serviços que são objecto da publicidade no Estado onde tem a sua sede, cobrando o correspondente IVA ao consumidor final, o IVA que tem como matéria tributável a prestação de serviços de publicidade deve ser pago pelo destinatário no referido Estado. [...]

Consequentemente, para efeitos da aplicação do artigo 259.º -B do code général des impôts, constituem prestações de serviço de publicidade as operações que tenham em vista promover a venda de bens ou serviços e sejam fornecidas directamente pelo prestador de serviços a um anunciante que seja sujeito passivo.

O serviço deve, assim, ser prestado ao anunciante e ser-lhe facturado.»

O litígio e a questão prejudicial

8 O SPI é uma organização profissional estabelecida em França, que representa os produtores cinematográficos, incluindo os produtores cinematográficos de filmes publicitários. Resulta dos autos que alguns dos seus aderentes foram objecto de verificações de contabilidade que conduziram a litígios com a administração fiscal francesa. Esses litígios versam sobre a interpretação a dar ao conceito de serviços de prestação de publicidade com vista à determinação do lugar da tributação fiscal em conformidade com o disposto na Sexta Directiva.

9 Com efeito e com base na portaria de 5 de Novembro de 1998, as autoridades fiscais francesas consideram que os produtores cinematográficos de filmes publicitários realizam prestações de

serviços de publicidade, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, quando facturam directamente estas prestações aos anunciantes, mas não realizam este tipo de prestações quando as facturam a agências de publicidade que, por seu turno, as facturam aos anunciantes. Daí resulta que a isenção do IVA, de que em princípio gozam os produtores cinematográficos quando o beneficiário da prestação está estabelecido no estrangeiro, não é admitida por estas autoridades fiscais quando a prestação é fornecida por intermédio de uma agência de publicidade.

10 O SPI considera que esta prática administrativa é contrária às disposições da Sexta Directiva. Por esta razão interpôs recurso da portaria de 5 de Novembro de 1998 por excesso de poder para o Conseil d'État.

11 Considerando que a resposta ao fundamento de anulação invocado pelo SPI depende da interpretação do conceito de prestações de serviço de publicidade na acepção da Sexta Directiva, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As prestações de serviços de publicidade, tal como estão referidas na alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, quando se trate de operações que têm em vista promover a venda de bens ou serviços, consistem apenas nas prestações fornecidas directamente e facturadas pelo prestador de serviços a um anunciante que seja sujeito passivo, com exclusão das prestações de idêntica natureza indirectamente fornecidas ao anunciante e facturadas a um terceiro, que por sua vez as factura ao referido anunciante?»

Quanto à questão prejudicial

12 Com esta questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva 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 que são facturadas a um terceiro, que por seu turno as factura ao anunciante.

13 O Governo francês sustenta que estas prestações fornecidas indirectamente ao anunciante não se inserem no disposto do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva. Em seu entender, esta disposição deve, na medida em que se trata de uma excepção à norma enunciada no n.º 1 do artigo 9.º da Sexta Directiva, receber interpretação estrita. Fazer depender o regime aplicável a determinada operação apenas da sua finalidade, sem ter em conta a existência de relações contratuais entre o prestador e o anunciante, traduzir-se-ia em incluir no âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, operações de qualquer natureza realizadas em proveito de uma empresa, quer se trate ou não de uma agência de publicidade, para as necessidades das prestações fornecidas por esta última a um anunciante. Daí resultaria uma interpretação extremamente ampla, que conduziria à inclusão de um número indeterminado de operações.

14 Pelo contrário, o SPI e a Comissão são do entendimento de que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva aplica-se também às prestações fornecidas indirectamente ao anunciante. Para determinar o lugar de tributação, esta disposição assenta na natureza da prestação, que é o único critério praticável, e não na qualidade do prestador ou do beneficiário da prestação. Com efeito, nada no teor desta disposição permite concluir pela necessidade da existência de uma relação contratual directa entre o prestador e o anunciante. Os serviços de publicidade não são serviços que, por natureza, exijam ser sempre fornecidos directamente aos clientes finais. Ao impor a condição de os serviços de publicidade serem fornecidos directamente ao anunciante, a portaria de 5 de Novembro de 1998 conduz à exclusão, neste domínio, do recurso a subcontratantes estabelecidos noutros Estados-Membros.

15 Convém a este propósito recordar, no que respeita à relação entre os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, que o Tribunal de Justiça já precisou que o n.º 2 do artigo 9.º indica toda uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, a este respeito, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações, e, por outro, a não tributação de receitas (v. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14, e de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20).

16 Daí concluiu o Tribunal de Justiça que, no que respeita à interpretação do artigo 9.º da Sexta Directiva, não existe qualquer proeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se no n.º 1 (v. acórdão Dudda, já referido, n.º 21).

17 Cabe, pois, rejeitar o argumento do Governo francês de que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva deve, enquanto excepção a uma regra, ser objecto de interpretação estrita.

18 Resulta também dos n.os 22 e 23 do acórdão Dudda, já referido, que o âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser determinado à luz da sua finalidade, enunciado pelo seu sétimo considerando, ou seja, o estabelecimento de um regime especial para as prestações de serviços que sejam efectuadas entre sujeitos passivos e cujo custo esteja incluído no preço dos bens.

19 Onde resulta que esta disposição deve ser interpretada como optando, a título de critério de conexão, pela natureza da prestação de serviços enquanto tal.

20 Esta interpretação é corroborada pelo facto de o Tribunal de Justiça ter também decidido, ainda que num contexto um pouco diferente, por um lado, que, para determinar se uma determinada operação constitui uma prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão da Sexta Directiva, importa sempre tomar em consideração todas as circunstâncias que rodeiam a prestação em causa e, por outro, que uma operação pode ser qualificada de prestação de serviços de publicidade apesar de não ter sido realizada por um prestador que tenha a qualidade de agência publicitária (v. acórdãos de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França, C-68/92, Colect., p. I-5881, n.º 17, e Comissão/Luxemburgo, C-69/92, Colect., p. I-5907, n.º 18).

21 Esta disposição da Sexta Directiva abrange, por conseguinte, também uma prestação de serviços de publicidade, cujo custo esteja incluído no preço dos bens do anunciante, que foi originalmente fornecida não pelo co-contratante do anunciante, mas por um prestador que mantém relações contratuais com este co-contratante.

22 Importa, portanto, responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva 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.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

23 As despesas efectuadas pelo Governo francês e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Conseil d'État, por decisão de 9 de Fevereiro de 2000, declara:

O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, 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, 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.