

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

13 de março de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 53.º — Prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações educativas — Lugar das operações tributáveis»

No processo C-647/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), por decisão de 9 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de novembro de 2017, no processo

Skatteverket

contra

Srf konsulterna AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič e I. Jarukaitis, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 18 de outubro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Skatteverket, por A. S. Pallasdies, na qualidade de agente,
- em representação do Governo sueco, por A. Falk, C. Meyer-Seitz e H. Shev, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brandon e G. Brown, na qualidade de agentes, assistidos por E. Mitrophanous, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por K. Simonsson, bem como por J. Jokubauskaitis, G. Tolstoy e E. Ljung Rasmussen, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 10 de janeiro de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Skatteverket (Administração Tributária, Suécia) à Srf konsulterna AB (a seguir «Srf») a propósito de uma decisão fiscal prévia da Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) relativa à cobrança, na Suécia, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pela prestação de formações em contabilidade e gestão com uma duração de cinco dias, noutro Estado-Membro, a sujeitos passivos cuja sede da atividade económica está localizada na Suécia ou que aí tenham um estabelecimento estável.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

3 O título V da Diretiva IVA, relativo ao lugar das operações tributáveis, inclui um capítulo 3, sob a epígrafe «Lugar das prestações de serviços». A secção 2 deste capítulo, intitulada «Disposições gerais», compreende os artigos 44.º e 45.º desta diretiva.

4 Nos termos do artigo 44.º da referida diretiva:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

5 A secção 3 do capítulo 3 da Diretiva 2006/112, intitulada «Disposições específicas», compreende os artigos 46.º a 59.º desta diretiva.

6 O artigo 53.º da referida diretiva prevê:

«O lugar das prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares, tais como feiras e exposições, e de serviços acessórios relacionados com o acesso, efetuadas a sujeitos passivos, é o lugar onde essas manifestações se realizam efetivamente.»

Diretiva 2008/8/CE

7 A Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11), prevê nos seus considerandos 3 e 6:

«(3) Relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação deverá, em

princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efetivo. Se a regra geral aplicável ao lugar das prestações de serviços for alterada neste sentido, será necessário manter determinadas exceções a esta regra, tanto por motivos administrativos como por motivos políticos.

[...]

(6) Em determinadas circunstâncias, não se aplicam as regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços tanto a sujeitos passivos como a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estes casos deverão ser objeto de disposições específicas. Tais disposições deverão basear-se, essencialmente, em critérios já definidos e refletir o princípio da tributação no lugar do consumo, não impondo encargos administrativos desproporcionados a determinados operadores comerciais.»

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

8 Nos termos dos considerandos 4 e 27 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1, a seguir «Regulamento de Execução»):

«(4) O objetivo do presente regulamento consiste em assegurar a aplicação uniforme do atual sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Diretiva [IVA], nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no n.º 4 do artigo 5.º [TUE], o presente regulamento não excede o necessário para atingir aquele objetivo. A uniformidade da aplicação é mais bem assegurada através de um regulamento, uma vez que este instrumento é obrigatório e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros.

[...]

(27) A fim de assegurar o tratamento uniforme das prestações de serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos e similares, é conveniente definir o acesso a essas manifestações e os serviços acessórios relacionados com esse acesso.»

9 O artigo 32.º do Regulamento de Execução estabelece:

«1. Os serviços respeitantes ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, a que se refere o artigo 53.º da Diretiva [IVA], incluem a prestação de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica.

2. O disposto no n.º 1 é designadamente aplicável ao:

[...]

c) Direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários.

[...]»

10 O artigo 33.º deste regulamento prevê:

«Os serviços acessórios a que se refere o artigo 53.º da Diretiva [IVA] incluem os serviços que estejam diretamente relacionados com o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas,

científicas, educativas, recreativas ou similares, prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação.

Os serviços acessórios em causa incluem, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes.»

Direito sueco

11 Nos termos do artigo 5.º do capítulo 5 da *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Lei n.º 1994:200 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), um serviço prestado a um sujeito passivo considera-se prestado no território da Suécia se o sujeito passivo tiver a sede da sua atividade económica na Suécia, ou tiver na Suécia um estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado.

12 Em conformidade com o artigo 11.º A do capítulo 5 da referida lei, o lugar das prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares, tais como feiras e exposições, efetuadas a sujeitos passivos situa-se no território nacional se a manifestação em causa se realizar efetivamente na Suécia. O mesmo se aplica em relação às prestações de serviços acessórios relacionados com esse acesso.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A Srf é uma sociedade estabelecida na Suécia, inteiramente detida por uma organização profissional de consultores em matéria de contabilidade, gestão e salários. Neste âmbito, assegura formações em contabilidade e gestão sob a forma de seminários, para os membros desta organização e para terceiros. A maioria dessas formações é ministrada na Suécia, mas algumas têm lugar noutros Estados-Membros, caso em que os formadores dessa sociedade se deslocam para o Estado-Membro em questão. São ministradas apenas a sujeitos passivos cuja sede da atividade económica se situa na Suécia, ou que aí tenham um estabelecimento estável.

14 As referidas formações têm lugar num centro de conferências e duram 30 horas, repartidas por cinco dias, com um dia de intervalo. O conteúdo destas formações é determinado antecipadamente, mas é adaptado localmente em função dos participantes, que devem ter certas competências e experiência profissional no domínio da contabilidade e da gestão.

15 A participação nas formações ministradas pela Srf pressupõe uma inscrição prévia, que deve ser validada antes do início da formação, e um pagamento antecipado.

16 A Comissão de Direito Fiscal emitiu uma decisão fiscal prévia a pedido da Srf em que considera que essas formações, embora ministradas em Estados-Membros diferentes do Reino da Suécia, devem ser consideradas como tendo lugar na Suécia e que, por conseguinte, o IVA deve ser cobrado nesse Estado-Membro. Considerou, nomeadamente, que a expressão «acesso a manifestações», constante do artigo 53.º da Diretiva IVA, foi introduzida a fim de reduzir o âmbito de aplicação das exceções e, de maneira correspondente, alargar o âmbito de aplicação da regra geral. O conceito de «acesso a manifestações» deve ser entendido como o direito de entrar num local. Ora, os serviços em causa no processo principal não têm, essencialmente, o carácter de um direito de entrar num local, mas antes de um direito de participar numa formação específica. Uma vez que as formações em causa no processo principal não têm por objeto principal conferir um direito de acesso, na aceção do artigo 53.º da Diretiva IVA, o IVA, a título destas últimas, seria exigível na Suécia, por força do artigo 44.º da referida diretiva.

17 A Administração Tributária, pretendendo a confirmação desta decisão prévia e que lhe fosse dada outra fundamentação, recorreu para o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia). A Srf também solicitou a confirmação da referida decisão prévia, uma vez que considera que a aplicação da exceção prevista no artigo 53.º da Diretiva IVA constituiria um encargo administrativo desproporcionado.

18 Nestas condições, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve a expressão “acesso a manifestações”, prevista no artigo 53.º da Diretiva IVA, ser interpretada no sentido de que abrange um serviço sob a forma de um curso de contabilidade de cinco dias, prestado unicamente a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 53.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito «serviços relativos ao acesso a manifestações» a que se refere esta disposição inclui um serviço, como o que está em causa no processo principal, que consiste numa formação em contabilidade e gestão, com uma duração de cinco dias, ministrada unicamente a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados.

20 A este respeito, importa salientar, a título preliminar, que os artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA contêm uma regra geral para determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, ao passo que os artigos 46.º a 59.º da mesma diretiva preveem uma série de conexões específicas.

21 Tal como resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, não existe qualquer primado dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA sobre os artigos 46.º a 59.º da mesma. Importa, em cada situação concreta, perguntar se esta última corresponde a algum dos casos mencionados nos artigos 46.º a 59.º da referida diretiva. Senão, será abrangida pelos artigos 44.º e 45.º desta diretiva [v., neste sentido, Acórdãos de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C?452/03, EU:C:2005:289, n.º 24 e jurisprudência referida, bem como de 8 de dezembro de 2016, A e B, C?453/15, EU:C:2016:933, n.º 18].

22 Daqui resulta que o artigo 53.º da Diretiva IVA não deve ser considerado uma exceção a uma regra geral que deve ser objeto de interpretação estrita (v., por analogia, Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B, C?453/15, EU:C:2016:933, n.º 19).

23 O artigo 53.º desta diretiva prevê que o lugar das prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações, nomeadamente educativas, efetuadas a sujeitos passivos, é o lugar onde essas manifestações se realizam efetivamente.

24 Resulta do artigo 32.º, n.º 2, alínea c), do Regulamento de Execução, em conjugação com o n.º 1 deste artigo, que os serviços referidos no artigo 53.º da Diretiva IVA, que têm por objeto o acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários, incluem prestações de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de bilhete ou remuneração.

25 No processo principal, resulta das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que as formações aí em causa, ministradas pela Srf a sujeitos passivos, são seminários

que se realizam durante cinco dias, incluindo um dia de interrupção, num Estado?Membro que não o Reino da Suécia, onde se situa a sede da atividade económica dessa sociedade. Essas formações, que implicam a presença física dos referidos sujeitos passivos, inserem?se na categoria das manifestações educativas na aceção do artigo 32.º do Regulamento de Execução.

26 Quanto à questão de saber se as características essenciais das formações em causa no processo principal consistem em dar acesso aos ditos seminários, importa lembrar que se está perante uma operação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial (v., neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2016, Bařtová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 70 e jurisprudência referida).

27 Ora, como indicou, em substância, o Governo do Reino Unido nas suas observações escritas, o acesso a seminários dado aos sujeitos passivos, mediante remuneração, implica necessariamente a possibilidade de assistir e participar neles. Assim, essa participação está estreitamente relacionada com o acesso aos referidos seminários. Nestas condições, a distinção efetuada pela Comissão de Direito Fiscal entre o direito de entrar num lugar e o de participar numa formação específica não pode ser aceite para efeitos da aplicação do artigo 53.º da Diretiva IVA.

28 Importa ainda recordar que o objetivo das disposições da Diretiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços consiste em evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B, C?453/15, EU:C:2016:933, n.º 24 e jurisprudência referida).

29 Assim, a lógica subjacente às disposições da Diretiva IVA no que respeita ao lugar da prestação de serviços exige que a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos (v., neste sentido, Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B, C?453/15, EU:C:2016:933, n.º 25 e jurisprudência referida).

30 Daqui resulta que a determinação do lugar da prestação de formações como as que estão em causa no processo principal deve ser efetuada com base no artigo 53.º da Diretiva IVA e esta prestação deve, por conseguinte, ser sujeita a IVA no lugar onde é efetivamente realizada, ou seja, nos Estados?Membros onde são ministradas as referidas formações.

31 É certo que tal interpretação poderia, como invoca a Srf, implicar um aumento dos encargos administrativos para alguns operadores, apesar de o considerando 6 da Diretiva 2008/8, que introduziu os artigos 44.º e 53.º da Diretiva IVA, na redação atualmente em vigor, estabelecer que a tributação no local de consumo deve, na medida do possível, evitar impor um encargo administrativo desproporcionado a esses operadores.

32 Todavia, como a advogada?geral realçou no n.º 74 das suas conclusões, resulta de jurisprudência constante que o preâmbulo de um ato de direito da União não tem valor jurídico vinculativo e não pode ser invocado para derrogar as próprias disposições do ato em causa nem para interpretar essas disposições num sentido manifestamente contrário à sua redação (Acórdão de 13 de setembro de 2018, ?eská pojiř?ovna, C?287/17, EU:C:2018:707, n.º 33).

33 Ora, formações como as que estão em causa no processo principal fazem parte dos serviços referidos no artigo 53.º da Diretiva IVA, e resulta deste artigo, lido em conjugação com o artigo 32.º do Regulamento de Execução, que as prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações educativas, como seminários, devem ser tributadas em sede de IVA no lugar onde

essas manifestações se realizam efetivamente.

34 Não se pode, portanto, estabelecer uma derrogação à aplicação do artigo 53.º da Diretiva IVA apenas com fundamento no considerando 6 da Diretiva 2008/8.

35 O facto de as formações em causa no processo principal terem sido objeto de inscrição e pagamento antecipados é irrelevante para efeitos da aplicação do artigo 53.º da Diretiva IVA. Na verdade, nada na letra deste artigo sugere que esses critérios possam ser tidos em conta para determinar o lugar onde essas prestações de serviços são realizadas.

36 Atendendo ao que precede, há que responder à questão submetida que o artigo 53.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «serviços relativos ao acesso a manifestações» constante desta disposição abrange um serviço, como o que está em causa no processo principal, que consiste numa formação em contabilidade e gestão, com uma duração de cinco dias, ministrada apenas a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

O artigo 53.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «serviços relativos ao acesso a manifestações» constante desta disposição abrange um serviço, como o que está em causa no processo principal, que consiste numa formação em contabilidade e gestão, com uma duração de cinco dias, ministrada apenas a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados.

Assinaturas

* Língua do processo: sueco.