|

62000C0108

Conclusões do advogado-geral Jacobs apresentadas em 14 de Dezembro de 2000. - 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

Conclusões do Advogado-Geral

1. Nos presentes autos, o Conseil d'État (França) solicitou ao Tribunal de Justiça que interprete o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA (a seguir «Sexta Directiva»). A questão que se suscita é de saber se a noção de «serviços de publicidade» mencionada nesta disposição se aplica apenas aos serviços fornecidos directamente e facturados pelo fornecedor a um anunciante que seja sujeito passivo ou se também se aplica a serviços fornecidos indirectamente ao anunciante e facturados a um terceiro (como uma agência de publicidade), que por seu turno a factura ao anunciante.

As disposições legais relevantes

As disposições comunitárias

2. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, o sujeito passivo é a pessoa que exerce uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. As actividades económicas incluem, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º, as desenvolvidas pelas pessoas que prestam serviços. O primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 6.º define a prestação de serviços como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens».

3. O título VI da Sexta Directiva estabelece as regras para a determinação do lugar das operações tributáveis. Estas regras são importantes para os casos em que o fornecimento de bens e serviços implica mais de um país. O principal objectivo destas regras é referido no sétimo considerando do preâmbulo da Sexta Directiva:

«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 prossecução do objectivo indicado neste considerando, o n.º 1 do artigo 9.º da directiva estabelece que:

«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.»

5. O n.º 2 do artigo 9.º introduz um certo número de excepções a esta regra. Nos termos da sua alínea e):

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

[...]

- prestações de serviços de publicidade;

[...]

- prestações de serviços efectuadas por intermediários que actuam em nome e por conta de outrem, quando intervenham nas prestações de serviços referidas na presente alínea e).»

As disposições nacionais

6. O artigo 9.º da Sexta Directiva foi transposto para o direito francês através dos artigos 28.º e 49.º da Lei n.º 78-1240, de 29 de Dezembro de 1978. Estas disposições foram codificadas nos artigos 259.º a 259.º -C do code général des impôts (código geral dos impostos). Nos termos do artigo 259.º -B deste código:

«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. A interpretação que do artigo 259.º -B foi feita pelas autoridades fiscais francesas foi evoluindo ao longo do tempo. A interpretação constava inicialmente de uma portaria administrativa de 14 de Dezembro de 1983 publicada no Bulletin officiel des Impôts (a seguir «BOI») 3 A-28-83. Esta portaria foi substituída por uma portaria de 25 de Julho de 1995 publicada no BOI 3-A-97 na sequência do acórdão proferido no processo Comissão/França . Nesse processo, o Tribunal de Justiça declarou que a interpretação do conceito de «prestações de serviços de publicidade» constante da portaria de 14 de Dezembro de 1983 era contrária à Sexta Directiva, na medida em que excluía, designadamente, o fornecimento de certos serviços específicos por empresas de publicidade. Para dar cumprimento à decisão do Tribunal de Justiça, a administração francesa emitiu um nova portaria mais detalhada em 5 de Novembro de 1998, que foi publicada no BOI 3 A-8-98 (a seguir «portaria»). A portaria enuncia, na parte que importa para os presentes autos:

«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 (n.º 15 do acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 17 de Novembro de 1993).

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

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

8. O efeito do último parágrafo do artigo 259.º -B traduz-se no facto de os fornecedores franceses de serviços de publicidade não estarem obrigados a cobrar o IVA quando forneçam e facturem os seus serviços a um destinatário estabelecido fora da Comunidade ou a um destinatário que seja sujeito passivo noutro Estado-Membro. O efeito da passagem supracitada da portaria traduz-se no facto de a derrogação constante do artigo 259.º -B, que reflecte a disposição da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, se aplicar apenas quando os serviços sejam fornecidos pelo prestador directamente a um anunciante que seja sujeito passivo. (O «anunciante» refere-se aqui, e no texto que se segue, ao destinatário dos serviços que têm por objectivo a promoção dos produtos ou serviços vendidos por essa pessoa). Portanto, a derrogação aplica-se aos serviços fornecidos directamente por uma empresa de publicidade ou por qualquer outro prestador de serviços ao anunciante. Todavia, não se aplica, da forma limitativa como consta da portaria, aos serviços de publicidade fornecidos por um prestador estabelecido em França não directamente ao anunciante mas indirectamente, através de uma agência de publicidade, onde quer que estejam situados o anunciante e a agência de publicidade.

Os factos e a questão submetida

9. O recorrente no processo principal, *Syndicat des producteurs indépendants* (a seguir «SPI»), é uma organização profissional que representa os interesses dos produtores franceses de filmes, incluindo os produtores de filmes publicitários.

10. Na sequência de um certo número de litígios entre os membros do SPI e as autoridades fiscais francesas, o SPI impugnou a portaria no *Conseil d'État*, invocando ser contrária ao artigo 259.º -B do *code général des impôts* e ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, na medida em que exclui do âmbito destes artigos o fornecimento de filmes publicitários através de agências de publicidade.

11. Considerando que esse processo suscitava uma questão de interpretação do direito comunitário, o *Conseil d'État* submeteu ao *Tribunal de Justiça*, nos termos do artigo 234.º CE, 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?»

12. Foram apresentadas observações escritas pelo SPI, pelo Governo francês e pela Comissão. O SPI, o Governo francês e a Comissão também estiveram representados na audiência de 9 de Novembro de 2000.

13. O SPI e a Comissão propõem que o *Tribunal de Justiça* responda à questão submetida pelo tribunal de reenvio pela negativa. Argumentam que a interpretação do Governo francês é contrária ao teor e à finalidade da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º, na medida em que conduz na prática a resultados anómalos. A Comissão invoca ainda que a interpretação do Governo francês é contrária ao princípio da neutralidade do IVA. O Governo francês defende a sua interpretação da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva e propõe que o *Tribunal de Justiça* responda à questão submetida pela afirmativa. Invoca que, constituindo o n.º 2 do artigo 9.º uma excepção ao princípio geral do n.º 1 do artigo 9.º, deve receber interpretação estrita, que os serviços prestados pelas companhias cinematográficas a agências de publicidade diferem, pela sua natureza, dos serviços fornecidos directamente aos anunciantes e que, portanto, a sua interpretação é conforme ao princípio da neutralidade do IVA.

Análise

14. A resposta à questão submetida pelo Conseil d'État deve ter em conta o facto de o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), constituir uma norma sobre conflitos de lei que determina o lugar da tributação das prestações de serviços de publicidade e que, por conseguinte, delimita as competências dos Estados-Membros. Donde resulta, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que «o conceito de prestações de serviços de publicidade [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». De onde também resulta que, contrariamente ao que sustenta o Governo francês, não há necessidade de uma interpretação restritiva do artigo 9.º, n.º 2. Aliás, o Tribunal de Justiça afirmou de forma consequente que, «no que respeita à interpretação do artigo 9.º, 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».

15. O alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º, refere-se às «prestações de serviços de publicidade» que são efectuadas «a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou... na Comunidade, mas fora do país do prestador». Para oferecer ao tribunal de reenvio uma resposta que lhe permita decidir dos autos na causa principal, é, portanto, necessário identificar quem é o destinatário e esclarecer o significado da expressão «prestações de serviços de publicidade».

Destinatários

16. É necessário, para identificar quem é o destinatário (preneur) das prestações de serviços de publicidade, proceder a uma distinção entre as seguintes situações.

17. A primeira situação é a de um prestador, tal como um produtor cinematográfico, que acorda, sem a intervenção de uma agência de publicidade, prestar serviços e facturar o anunciante pelos serviços fornecidos. Nesta situação, há apenas uma única operação tributável e o destinatário é o anunciante. Portanto, a alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º aplica-se - na condição de os serviços fornecidos puderem ser adequadamente considerados como «prestações de serviços de publicidade» - quando o produtor cinematográfico está estabelecido em França e o anunciante está estabelecido fora da Comunidade ou noutra Estado-Membro.

18. A segunda situação é a de um prestador, tal como um produtor cinematográfico, que fornece e factura os seus serviços directamente a um anunciante, mas fá-lo através da intervenção de uma agência de publicidade. Nesta situação, existem duas operações tributáveis. A primeira operação consiste no fornecimento de serviços pelo produtor cinematográfico ao anunciante. Nesta operação, o destinatário é o anunciante. É o anunciante que solicita a prestação dos serviços através da agência de publicidade, quem os utiliza para a promoção dos seus produtos e quem os paga. A agência de publicidade apenas actua enquanto intermediário entre o prestador e o anunciante e, por conseguinte, a agência não pode ser considerada como o destinatário. De onde resulta, como na situação anteriormente referida, que a alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º se aplica - na condição de os serviços fornecidos puderem adequadamente ser considerados como «prestações de serviços de publicidade» - quando o produtor cinematográfico esteja estabelecido em França e o anunciante esteja estabelecido fora da Comunidade ou noutra Estado-Membro. O lugar do estabelecimento da agência de publicidade é irrelevante a este respeito. A segunda operação consiste no fornecimento, pela agência de publicidade, do serviço que consiste no facto de actuar como intermediário entre o produtor cinematográfico e o anunciante. Aqui e uma vez mais, o destinatário é o anunciante. O lugar da prestação de serviços destas operação é determinado pela alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º e, em especial, pelo seu último travessão, que refere as «prestações de serviços efectuadas por intermediários que actuam em nome e por conta de outrem, quando intervenham nas prestações de serviços referidas na presente alínea e)».

19. O direito francês, como enunciado no ponto III da portaria, parece compatível com o disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º no que toca às situações anteriormente referidas. Existe,

contudo, uma terceira situação que cria algumas dificuldades.

20. Esta situação ocorre quando, por acordo entre uma agência de publicidade e um prestador de serviços (tal como um produtor cinematográfico), este último presta os seus serviços e factura-os à agência, que por seu turno os fornece e factura ao anunciante. Não foram apresentados ao Tribunal de Justiça argumentos detalhados no que toca à questão de saber quem deve ser considerado como destinatário nesta situação. Na audiência, o Governo francês e a Comissão parecem ter defendido o entendimento de que o fornecimento - indirecto - de serviços pelo produtor cinematográfico ao anunciante deve ser considerado como uma operação única na qual o destinatário é o anunciante.

21. Em meu entender, deve considerar-se, contudo, que existem duas operações tributáveis nesta situação. A primeira consiste no fornecimento de serviços pelo produtor cinematográfico à agência publicitária. Para os efeitos desta operação, a agência publicitária é o destinatário. Portanto, aplica-se a alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º - na condição de os serviços fornecidos puderem adequadamente ser considerados como «prestações de serviços de publicidade» - a esta operação quando o produtor cinematográfico esteja estabelecido em França e a agência publicitária esteja estabelecida fora da Comunidade ou noutro Estado-Membro. A segunda operação consiste no fornecimento de serviços pela agência publicitária ao anunciante. Aqui o anunciante é o destinatário. Portanto, aplica-se a alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º - na condição de os serviços fornecidos puderem adequadamente ser considerados como «prestações de serviços de publicidade» - quando a agência publicitária esteja situada em França e o anunciante esteja estabelecido fora da Comunidade ou noutro Estado-Membro.

22. Contudo e nos termos do ponto III da portaria, uma prestação de serviços por um prestador estabelecido em França a uma agência publicitária estabelecida fora da Comunidade ou noutro Estado-Membro não está sujeito ao disposto no artigo 259.º -B do code général des impôts e, por conseguinte, os prestadores de serviços devem cobrar o IVA francês sobre estas prestações de serviços. Para estabelecer se tal é compatível com o disposto na Sexta Directiva, é necessário proceder à interpretação do conceito de «prestações de serviços de publicidade» constante da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º

Prestações de serviços de publicidade

23. Segundo o Governo francês, o anunciante que contrata directamente com um produtor cinematográfico adquire os serviços de publicidade deste produtor. Contudo, uma agência publicitária que contrata um produtor cinematográfico não adquire um serviço publicitário. Adquire o serviço de produção de um filme. Portanto, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), e o seu segundo travessão, aplica-se apenas quando o serviço relevante é fornecido e facturado directamente ao anunciante final. A portaria, que tem por efeito excluir do âmbito do artigo 259.º -B do code général des impôts os serviços fornecidos por produtores cinematográficos a agências publicitárias, é, por conseguinte, conforme ao disposto na Sexta Directiva.

24. Entendo que este argumento não convence com uma afirmação de princípio.

25. O Tribunal de Justiça considerou no acórdão Comissão/França que, a fim de determinar se a operação em causa constitui uma prestação de serviços de publicidade, «importa sempre tomar em consideração todas as circunstâncias que rodeiam a prestação em causa». A portaria francesa parece impedir esta análise da natureza dos serviços fornecidos pelos prestadores de serviços, como os produtores cinematográficos a agências de publicidade. Acrescente-se que o Tribunal de Justiça considerou, também no acórdão Comissão/França, que «o conceito de publicidade comporta necessariamente a difusão de uma 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». Definido deste modo, o conceito de «prestações de serviços de publicidade» pode claramente incluir os serviços que são indirectamente prestados a um

anunciante através de uma agência de publicidade. Além disso, como afirmou o advogado-geral Gulmann nas conclusões que apresentou nesse processo, «pode sustentar-se que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), se deve aplicar, pelo menos nos casos em que um operador estabelecido num país recorre aos serviços de uma agência de publicidade estabelecida noutra país para conduzir uma campanha de publicidade e em que os diferentes meios postos em acção nesta campanha visam verdadeiramente promover a venda dos produtos do operador em causa. Não há motivo, nesta situação, para dar ao conceito de prestações de serviços de publicidade um âmbito de aplicação restrito» .

26. Assim e embora possam existir muitas situações em que os serviços fornecidos por um produtor cinematográfico a uma agência de publicidade não possam ser considerados como «prestações de serviços de publicidade», na acepção da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º, esta disposição não se restringe aos serviços que sejam prestados e facturados por um prestador de serviços directamente a um anunciante que seja sujeito passivo.

27. Restringir o disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º a serviços que são fornecidos directamente pode, aliás, ser contrário ao objectivo do n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva.

28. Resulta claramente do sétimo considerando do preâmbulo da Sexta Directiva que o objectivo da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º consiste em garantir que o IVA seja pago no país do destinatário dos serviços quando o «custo esteja incluído no preço dos bens». Como referiu o Tribunal de Justiça: «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» . Ainda que possa ser exacto, como sugere o Governo francês, que o custo dos serviços de publicidade não é imediatamente incluído no preço dos bens e/ou dos serviços vendidos pelo anunciante quando estes serviços são fornecidos e facturados por uma agência de publicidade, o custo dos serviços será - como referem o SPI e a Comissão - eventualmente incluído no preço destes bens, pois que a agência facturará ao anunciante o custo dos serviços conjuntamente com os seus honorários de agência.

29. Por último, a alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º deve ser interpretada no contexto do sistema do IVA, na sua globalidade, e dos princípios que se aplicam a este sistema.

30. A este respeito, recorde-se que o IVA é um imposto sobre o consumo. Embora o IVA seja cobrado pelos fornecedores de bens e serviços, deve ser sempre suportado pelo consumidor final. Em meu entender, é duvidoso que a forma como o conceito de «prestações de serviços de publicidade» é interpretado na portaria respeite este princípio. Uma agência publicitária que adquire um serviço de publicidade de um prestador de serviços estabelecido em França, tal como um produtor de filmes publicitários, paga o IVA sobre o preço deste serviço em França. Este IVA será acrescentado pela agência publicitária ao preço dos serviços que cobra ao anunciante. Contudo, caso o anunciante esteja estabelecido fora da Comunidade ou num Estado-Membro diferente em França, não pode deduzir este IVA da sua declaração interna de IVA. Por conseguinte, este anunciante deverá suportar este IVA, a menos que consiga obter das autoridades francesas competentes o seu reembolso. Quando foi adoptado o artigo 9, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, não existia qualquer mecanismo comunitário para a obtenção deste reembolso. O mecanismo de reembolso foi criado posteriormente através da Oitava Directiva IVA, mas este mecanismo é consideravelmente mais lento e mais incómodo do que a dedução directa efectuada na declaração interna do IVA do anunciante.

31. Recorde-se ainda que o IVA deve respeitar o princípio da neutralidade. Nos termos deste princípio, o IVA deve ser idêntico para produtos e serviços idênticos e deve manter-se constantemente proporcional ao preço dos bens e serviços, independentemente do número das fases do circuito comercial. O Governo francês argumenta que a interpretação da expressão

«prestações de serviços de publicidade» constante da portaria respeita este princípio, pois que as prestações de serviços de publicidade fornecidas e facturadas directamente a um anunciante final são diferentes, por sua natureza, dos serviços que consistem na execução de filmes fornecidos a uma agência de publicidade .

32. Este argumento não convence. Como anteriormente expliquei, a distinção entre os serviços de publicidade e os outros serviços fornecidos pelos produtores cinematográficos não depende exclusivamente da questão de saber se estes serviços são fornecidos a um anunciante final ou a uma agência de publicidade. Para determinar se este serviço corresponde a uma «prestação de serviços de publicidade», na acepção da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º , importa em cada caso tomar em consideração todas as circunstâncias que rodeiam o serviço em questão.

Conclusão

33. Em meu entender, o Tribunal de Justiça deverá responder à questão do tribunal de reenvio do seguinte modo:

«O segundo travessão da alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º 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, aplica-se no que respeita às prestações de serviços de publicidade não apenas aos serviços fornecidos directamente e facturados pelo prestador de serviços a um anunciante que é sujeito passivo, mas também aos serviços fornecidos indirectamente ao anunciante e facturados a um terceiro, que, por seu turno, os factura ao anunciante.»