

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 25 de Abril de 1996 *

Introdução

1. No presente processo prejudicial, o Tribunal de Justiça é convidado a interpretar, pela primeira vez, o âmbito da disposição do primeiro travessão da alínea c) do n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). O pedido de decisão prejudicial coloca a questão de saber se a prestação de serviços de sonorização de concertos pode ser considerada uma actividade cultural, artística, recreativa ou similar, ou, a título subsidiário, se pode ser considerada uma prestação de serviços acessória de uma destas actividades.

O contexto factual e jurídico

i) O contexto factual

2. Segundo o despacho de recenvio, Jürgen Dudda, recorrente no processo principal (a seguir «recorrente»), efectua, no âmbito da sua empresa em nome individual, prestações

relacionadas com o domínio da acústica. Tais prestações consistem especialmente em garantir uma sonorização óptima de concertos e outras manifestações similares. Embora a sede da sua empresa se encontre na Alemanha, a maior parte das manifestações para que ele fornece os seus serviços tem lugar no estrangeiro.

3. O trabalho do recorrente é objecto de um contrato com o organizador de cada uma dessas manifestações. A sua prestação consiste, normalmente, efectuar e organizar toda a sonorização da manifestação em causa. Para este fim, começa por efectuar medidas que lhe permitem determinar o equipamento necessário e o modo de o utilizar para atingir a sonorização óptima ou certos efeitos sonoros. Quanto a determinados espectáculos, em especial os projectos «Klangwolke» («nuvem sonora») executados em 1986, as realizações acústicas tiveram de estar sincronizadas com outros efeitos, como filmes, representações que utilizavam raios *laser* e fogo-de-artifício. O recorrente presta ainda consultadoria quanto a projectos deste tipo. Além disso, põe à disposição do organizador o equipamento que considera necessário, bem como o pessoal exigido tanto para a instalação como para o manejo desse equipamento. Por vezes, o material pertence ao recorrente; por outras, é alugado a outros fornecedores. O recorrente recebe do organizador uma remuneração única pelo conjunto das suas prestações.

* Língua original: inglês.

4. A tributação em litígio no presente caso respeita aos anos de 1985 e 1986. No decurso desses dois anos, as remunerações (brutas) recebidas pelo recorrente por manifestações que tiveram lugar no estrangeiro (em diversos países europeus, nomeadamente Áustria, Itália, Jugoslávia e Dinamarca) elevaram-se, respectivamente, a 38 500 DM (1985) e 152 729 DM (1986). Na sequência de uma fiscalização especial, o Finanzamt Bergisch Gladbach (a seguir «recorrido») sujeitou estas remunerações ao IVA com base no artigo 1.º, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»). A UStG transpõe para o direito alemão a Sexta Directiva 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 uniforme¹ (a seguir «directiva»). Após o indeferimento da sua reclamação administrativa contra a decisão que fixou o imposto, o recorrente interpôs o presente recurso para o Finanzgericht Köln (a seguir «órgão jurisdicional nacional»), sustentando que o volume de negócios das prestações que fornecera para as manifestações que tiveram lugar fora da Alemanha não era tributável nos termos da UStG².

ii) *Direito comunitário*

5. O título VI da directiva diz respeito ao «lugar das operações tributáveis». A lógica

subjacente às disposições relativas ao lugar do fornecimento de bens e das prestações de serviços está assim formulada no sétimo considerando da 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 este 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.»

6. O artigo 9.º da directiva trata das «prestações de serviços». O seu n.º 1 estabelece a seguinte regra geral:

«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.»

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — No decurso do processo contencioso nacional, o recorrido alterou a tributação do recorrente e este alterou, em consequência, os seus pedidos, mas isto não afecta o presente processo prejudicial.

7. O seu n.º 2 regula um certo número de casos precisos. O presente processo diz directamente respeito à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), e, em especial, à disposição do primeiro travessão, nos termos do qual:

«Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

— actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como, eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades,

...

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas.»

O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), aplica-se ainda, entre outras, às «actividades acessórias dos transportes, tais como carga, descarga, manutenção e actividades similares» (segundo travessão). As outras disposições especiais incluem:

— o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), que determina que por lugar das prestações de serviços de transporte se entende o lugar

onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas,

— o artigo 9.º, n.º 2, alínea d), que determina que por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte, exportados de um Estado-Membro para serem utilizados noutra Estado-Membro, se entende o lugar da utilização, e

— o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), que determina que, quando o destinatário é uma pessoa estabelecida fora da Comunidade ou um sujeito passivo estabelecido na Comunidade, se entende que o lugar das prestações de serviços, relativas a um leque que inclui as prestações dos consultores e de determinadas outras pessoas que exercem também profissões liberais, bem como a colocação de pessoal à disposição e as prestações de serviços de publicidade, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica.

8. O artigo 21.º da directiva, que determina quais os devedores do imposto perante o fisco, dispõe, em especial:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

a) pelos sujeitos passivos que efectuem operações tributáveis que não sejam as

referidas no n.º 2, alínea c), do artigo 9.º, realizadas por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro. Quando a operação tributável for efectuada por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, os Estados-Membros podem adoptar disposições nos termos das quais o imposto é devido por outra pessoa. Podem, nomeadamente, ser designados para o efeito um representante fiscal ou o destinatário da operação tributável. Os Estados-Membros podem igualmente prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto;

recreativas». Realçou que elas serviam directamente para o divertimento do público presente na manifestação, uma vez que esta perderia todo o seu valor recreativo sem aquelas prestações. Qualquer outra interpretação da UStG seria contrária ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Segundo o recorrente, as actividades que eventualmente efectue na sede da sua empresa são, quando muito, de natureza preparatória e importância secundária. A título subsidiário, invocou as disposições da UStG que correspondem ao artigo 9.º, n.º 2, alíneas d) e e), da directiva, arguindo que as suas prestações compreendiam a locação de material referido na primeira destas disposições, bem como os serviços de consultadoria e de colocação à disposição de pessoal referidos na segunda⁴.

...»

iii) O processo nacional e o pedido prejudicial

9. Perante o órgão jurisdicional nacional, o recorrente sustentou que as prestações em causa tinham sido fornecidas no lugar das diversas manifestações e não, como fora alegado, na sede da sua empresa na Alemanha. O artigo 3.ºa, n.º 2, ponto 3, alínea a), da UStG determina que, no caso de «prestações artísticas, científicas, recreativas ou similares, incluindo as prestações dos organizadores», se considera que o lugar da prestação é o lugar onde ela é executada³. O recorrente sustentou que as suas prestações de serviço deviam ser classificadas como «prestações

10. O recorrido sustentou, perante o órgão jurisdicional nacional, que as disposições da UStG invocadas pelo recorrente eram inaplicáveis no caso vertente. Alegou, nomeadamente, que o recorrente não efectuava actividades artísticas, recreativas ou «similares» na acepção do artigo 3.ºa, n.º 2, ponto 3, alínea a), da UStG. Segundo este ponto de vista, tais actividades são efectuadas apenas pelas

3 — O artigo 3.ºa, n.º 2, ponto 3, alínea a), da UStG não reproduz a menção relativa às prestações de serviços acessórias que consta do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva.

4 — As disposições correspondentes da UStG são o artigo 3.ºa, n.º 3, conjugado com o artigo 3.ºa, n.º 4, ponto 11 [quanto ao artigo 9.º, n.º 2, alínea d), da directiva] e com o artigo 3.ºa, n.º 4, pontos 3 e 7 [quanto aos travessões que estão em causa do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da directiva]. A UStG difere do artigo 9.º, n.º 2, alínea d), da directiva na medida em que o seu artigo 3.º, n.º 3, estipula que o lugar da prestação de serviços em causa é o lugar de estabelecimento do destinatário, quando este está estabelecido fora da Comunidade ou quando é um sujeito passivo estabelecido na Comunidade, e não o lugar de utilização do material alugado com vista a ser utilizado noutro Estado-Membro. Baseando-se nas disposições da UStG, o recorrente sublinhou que só numa das manifestações em causa estava o organizador estabelecido na Alemanha e argumentou que, quando muito, podia ser tributado na Alemanha sobre o volume de negócios correspondente às prestações que efectuara por ocasião dessa precisa manifestação.

personas a que o recorrente fornece os seus próprios serviços, isto é, os artistas, em sentido restrito, e aqueles cuja actividade se inclui nas prestações recreativas, bem como pelos organizadores das manifestações. As prestações acústicas efectuadas pelo recorrente são de natureza puramente técnica: não podia ser intenção do legislador comunitário pretender que prestações que consistem em amplificar uma fonte sonora sejam consideradas «similares» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. No que se refere ao argumento subsidiário do recorrente, o recorrido afirmou que a obrigação dele não consiste em efectuar a série de prestações parciais mencionadas, mas em garantir um serviço completo de sonorização, que se não inclui em qualquer das disposições derogatórias invocadas.

11. O órgão jurisdicional nacional indica em detalhe as razões que o levaram a apresentar um pedido prejudicial ao Tribunal de Justiça. Considera que as prestações do recorrente não podem ser consideradas prestações «artísticas ou recreativas». Refere-se a comentários de doutrina sobre o conceito de actividade «artística» ou «recreativa», na acepção em que estas palavras são usadas na UStG; essa doutrina refere, entre os «artistas», os actores, músicos, cantores, artistas nomeadamente de variedades, maestros, animadores e outras pessoas que exercem profissões semelhantes, e classifica na categoria «actividades recreativas» as actividades dos artistas de variedades, dos «compères», dos cantores de «cabaret», dos cantores populares e dos artistas de circo. O órgão jurisdicional nacional considera que as actividades do recorrente não podem ser classificadas nestas

categorias, uma vez que consistem simplesmente em criar as condições técnicas que permitem à actividade artística ou recreativa de outras pessoas exprimir-se plenamente. No entanto, declara que o trabalho do recorrente implica «em alto grau, competências artísticas e a intuição» das condições acústicas e da «concepção artística de conjunto do projecto em causa».

12. No que se refere, além disso, ao conceito de prestações de serviços «similares», o órgão jurisdicional nacional considera que, no âmbito da UStG, o critério decisivo é a natureza pessoal da prestação fornecida: o regime incide sobre as pessoas que podem facilmente transferir o lugar onde são organizadas as suas actividades para paraísos fiscais, uma vez que as suas prestações consistem principalmente em utilizar e concretizar as suas qualidades, conhecimentos e capacidades pessoais. Em contrapartida, os prestadores de serviços que dependem de determinados factores geográficos, da possibilidade de dispor de pessoal estável ou da utilização de meios técnicos próprios não são abrangidos. O órgão jurisdicional nacional considera que o recorrente se inclui nesta segunda categoria, pelo facto de se comprometer a pôr à disposição equipamentos e operadores, obrigações para cujo cumprimento é essencial dispor de um estabelecimento estável.

13. O órgão jurisdicional nacional crê, no entanto, que pode haver lugar a uma apreciação diferente por aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Admite, em especial, que a menção às

«prestações de serviços acessórias das referidas actividades», em tal disposição, é susceptível de ocasionar uma tributação das prestações do recorrente diferente da que resulta da UStG, se considerada isoladamente. Admite, portanto, que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, possa eventualmente cobrir prestações efectuadas por terceiros que tenha uma natureza «acessória» da actividade artística, recreativa ou similar, e admite ainda que tal interpretação obsta à aplicação do artigo 3.ª, n.º 1, da UStG⁵. Sobre este ponto, o órgão jurisdicional nacional declara que «as prestações efectuadas pelo recorrente não são apenas condição necessária de cada representação artística ou recreativa, mas que visam precisamente, pelo seu conteúdo, uma realização tão eficaz quanto possível dessa representação». Na ausência de qualquer análise jurisprudencial ou doutrinária precisa relativa à interpretação exacta da expressão «serviços acessórios» para efeitos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, decidiu, em 17 de Outubro de 1994, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões⁶:

«a) O empresário que se ocupa da reprodução técnica do som em espectáculos artísticos ou recreativos exerce uma actividade compreendida no n.º 2, alínea c), do artigo 9.º da Sexta Directiva IVA, caso a sua actividade consista

ções acústicas e aos efeitos sonoros desejados,

bem como

— em fornecer a aparelhagem necessária e o pessoal encarregue da sua utilização?

b) A situação será diversa caso o empresário se encarregue ainda de ajustar os efeitos sonoros obtidos com o seu auxílio a efeitos ópticos produzidos por outros empresários?»

O órgão jurisdicional nacional decidiu adiar o exame das questões suscitadas pelas disposições da UStG que correspondem ao artigo 9.º, n.º 2, alíneas d) e e), da directiva.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

— em ajustar a escolha e a utilização dos aparelhos utilizados às condi-

14. Foram apresentadas observações escritas pelos Governos alemão e italiano, bem como pela Comissão. Por carta de 15 de Março de 1995, o recorrido decidiu não apresentar observações, tendo-se no entanto associado às apresentadas pelo Governo alemão. O

5 — Este artigo corresponde ao artigo 9.º, n.º 1, da directiva.

6 — O despacho de reenvio foi registado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 12 de Dezembro de 1994.

Governo alemão e a Comissão fizeram ainda alegações na audiência de 7 de Março de 1996. Estas observações e alegações podem ser resumidas do seguinte modo.

O Governo alemão

15. O Governo alemão reporta-se à génese do artigo 9.º da directiva. Realça que a proposta da Comissão de 29 de Junho de 1973 ⁷ previa que se tributassem as prestações de serviços exclusivamente na sede do prestador e declara que foi introduzido um determinado número de derrogações a esta regra geral no decurso do processo legislativo, por receio de ver surgir distorções da concorrência se determinados prestadores de serviços pudessem modificar o regime fiscal aplicável pela simples deslocação da sede da sua empresa. Isto foi confirmado pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Trans Tirreno Express* ⁸. O Governo alemão considera, portanto, que o artigo 9.º, n.º 2, enquanto derrogação à regra geral (a «Grundnorm») expressa no artigo 9.º, n.º 1, deve ter uma interpretação estrita. Sempre que a classificação de uma actividade no âmbito de aplicação da disposição derogatória suscita dúvidas sérias, é a regra geral que deve ser aplicada. O Governo alemão afirma que esta conclusão corresponde à concepção do artigo 9.º, n.º 1, que foi consagrada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Berkholz* ⁹.

16. Para que a prestação acústica em litígio no processo principal pudesse ser considerada uma prestação incluída no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, seria necessário, segundo o Governo alemão, que pudesse ser classificada como: i) artística, ii) recreativa, iii) similar a uma actividade artística ou recreativa ou iv) que pudesse incluir-se na passagem dessa disposição que refere «eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades» artísticas ou recreativas. Observa que estas disposições ainda não foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça e reporta-se, assim, à doutrina alemã invocada pelo órgão jurisdicional nacional no despacho de reenvio ¹⁰. Invoca ainda uma decisão do *Bundesverfassungsgericht* alemão (Tribunal Constitucional Federal), da qual resulta que a essência da prestação artística reside numa criação livre, na qual as impressões, experiências e elementos vividos pelo artista são directamente levados à percepção do público por meio de um determinado modo de expressão ¹¹. As prestações que se incluem na actividade recreativa são as que correspondem a critérios menos rigorosos, isto é, as que se destinam a divertir uma grande massa da população sem estarem sujeitas aos critérios da arte. Na opinião do Governo alemão, estas definições podem ser utilizadas na interpretação da directiva, uma vez que os conceitos em causa não são susceptíveis de uma definição especial no âmbito do direito comunitário.

17. Aplicando as definições atrás referidas às prestações de serviços do recorrente, o

⁷ — JO C 80, p. 1.

⁸ — Acórdão de 23 de Janeiro de 1986 (283/84, Colect., p. 231).

⁹ — Acórdão de 4 de Julho de 1985 (168/84, Recueil, p. 2251).

¹⁰ — V. o ponto 11, *supra*.

¹¹ — Se bem que a origem não tenha sido indicada, esta citação parece ter sido retirada da colectânea dos acórdãos do *Bundesverfassungsgericht*, BVerfGE (1971) 30, 173.

Governo alemão considera que estas não podem ser classificadas nem como actividades artísticas nem como actividades recreativas, uma vez que apenas servem para criar as condições técnicas que permitem que a actividade artística ou recreativa em causa se exprima. Também não podem ser consideradas actividades «similares» a uma actividade artística ou recreativa. Só as actividades comparáveis a prestações artísticas podem ser consideradas «similares» para efeitos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão: é necessário que seja algo que tenha uma natureza essencialmente pessoal, que possa ser executado em diversos locais e que não seja dependente do lugar de estabelecimento do prestador. Não é esse o caso da prestação que consiste em fornecer equipamento técnico e os respectivos operadores, como na hipótese das actividades do recorrente: as actividades deste último podem ser assimiladas à actividade que consiste em pôr à disposição de um músico um estúdio de gravação de som e o seu pessoal, o que a grande maioria dos representantes no Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado considerou uma actividade regida pelo artigo 9.º, n.º 1, da directiva¹².

18. No que se refere à questão de saber se as prestações de serviços do recorrente podem ser consideradas acessórias das actividades artísticas ou recreativas, o Governo alemão considera que esta questão exige um exame aprofundado do texto do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Na sua opinião, a expressão «... bem como, even-

tualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades» só pode ser interpretada no sentido de se referir a prestações, diversas da prestação principal, fornecidas pela pessoa que efectua a referida prestação principal. Esta interpretação cobre todas as prestações de carácter acessório efectuadas pelo artista em causa, mas não as prestações acessórias da prestação deste último. Segundo o Governo alemão, apesar de a letra do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, não ser desprovida de ambiguidade a este respeito, só esta interpretação estrita está de acordo com a finalidade da regra que permite aos artistas e às pessoas que exerçam actividades recreativas definir um lugar de tributação único, para efeitos de IVA, para todas as prestações, principais e acessórias, que forneçam no contexto de uma dada representação. Isto tem o mérito da simplicidade para todas as partes implicadas, incluindo as administrações fiscais dos Estados-Membros. No entanto, na resposta a determinadas perguntas colocadas pelo Tribunal de Justiça na audiência, o Governo alemão teve dificuldade em indicar que espécie de prestações acessórias poderiam ser efectuadas pelas pessoas que exerçam as actividades artísticas, recreativas, desportivas e outras que se incluam no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão¹³. Argumentou ainda que, em contrapartida, se a interpretação mais ampla fosse aceite, seria difícil limitar o âmbito da excepção à regra geral — ela poderia então cobrir serviços que tivessem uma relação mínima com o acontecimento principal, artístico ou outro, tal como as prestações de hotéis e restaurantes, bem como actividades mais directamente ligadas à

12 — Este comité foi instituído por aplicação do artigo 29.º da directiva. Expressiu a opinião em questão na sua 24.ª reunião de 14 e 15 de Novembro de 1988 (XXI/1653/88 final).

13 — Os dois exemplos propostos foram a assinatura de autógrafos (o que só raramente, ou mesmo nunca, é uma actividade comercial) e a promoção de determinados produtos, por exemplo, a promoção de raquetas de ténis por um jogador de ténis [a qual poderia talvez ser mais facilmente enquadrada na categoria distinta das prestações de serviços de publicidade prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), segundo travessão, da directiva].

prestação principal, como as das pessoas encarregadas da decoração, os guarda-costas, os maquilhadores, etc. Além disso, a utilização da palavra «eventualmente» («where appropriate» na versão inglesa e «sowie gegebenenfalls» na versão alemã) seria supérflua se quase todas as actividades acessórias de uma representação artística (por exemplo) estivessem abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão. Dado que existem dúvidas sobre a possibilidade de classificar as actividades do recorrente entre as que se incluem no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), o Governo alemão considera que se deve aplicar a regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1.

19. O Governo alemão exprimiu ainda a sua preocupação quanto ao risco de evasão fiscal que poderia existir se o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, fosse objecto de uma interpretação ampla, tendo em conta a dificuldade de seguir a traça de uma prestação de serviços efectuada em diversos lugares. Indicou que nada demonstrava que o recorrente tivesse efectivamente pago o IVA nos diversos Estados-Membros em que os concertos em questão tiveram lugar. Seria mais simples que o imposto sobre o volume de negócios fosse cobrado pelas autoridades fiscais do Estado em que os prestadores de serviços, como o recorrente, estão estabelecidos.

efeitos ópticos não pode ser entendida como um elemento que afecte a justeza da classificação da sua actividade no âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da directiva.

O Governo italiano

21. A título liminar, o Governo italiano observa que a questão não está correctamente colocada. O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva não dá importância fundamental à característica artística, recreativa ou outra da prestação, enquanto tal. Pelo contrário, segundo o Governo italiano, esta disposição confere aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação para determinar, de modo específico, as prestações susceptíveis de serem assimiladas a prestações artísticas: tendo em conta a heterogeneidade das prestações em causa, o legislador comunitário não pode regular diferentemente a questão. O Governo italiano convida o Tribunal de Justiça a responder à questão que foi apresentada no sentido de que compete ao legislador nacional determinar os serviços que, para efeitos do IVA, podem ser considerados acessórios das actividades artísticas.

A Comissão

20. Quanto à segunda questão, o Governo alemão considera que a circunstância de um prestador de serviços poder ser encarregado de sincronizar os efeitos sonoros com certos

22. A Comissão sublinha, a título liminar, que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva é uma regra que se

destina a resolver os conflitos relativos ao lugar das prestações de serviços e, portanto, a delimitar as competências respectivas dos Estados-Membros. Os conceitos utilizados são conceitos de direito comunitário que devem ser interpretados uniformemente a fim de evitar as situações de dupla tributação ou de não tributação que poderiam resultar de interpretações nacionais divergentes¹⁴. Os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da directiva não devem ser analisados no sentido de estabelecerem uma regra geral acompanhada de determinadas excepções. O seu objectivo é comum: precisar o lugar das prestações de serviços. O n.º 2 deve portanto ser considerado uma *lex specialis* para as diversas prestações de serviços especiais a que se aplica, constituindo o n.º 1 uma *lex generalis* residual. Em consequência, é erróneo pretender fazer sistematicamente uma leitura restritiva do artigo 9.º, n.º 2.

23. A Comissão considera que as questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional têm de ter uma resposta afirmativa. Como as expressões «actividades culturais», «artísticas», e «recreativas» constam todas do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, sem nenhuma distinção entre estes termos, a Comissão considera que não é exigido nenhum nível artístico ou cultural especial. Extrai um argumento suplementar a favor deste ponto de vista da circunstância de mesmo as actividades «similares» serem

consideradas suficientes. Segundo a Comissão, as consequências jurídicas são as mesmas, quer uma actividade seja classificada no sentido de ser, por si mesma, uma actividade cultural, artística ou recreativa, quer seja classificada como actividade «similar» ou «accessória». Embora afirmando que não pode excluir-se que as prestações de sonorização e de iluminação efectuadas no âmbito da preparação de determinadas representações possam constituir, em si mesmas, actividades culturais, artísticas ou recreativas¹⁵, a Comissão adere à observação, formulada pelo órgão jurisdicional nacional no despacho de reenvio, de que elas deviam ser consideradas pelo menos «accessórias», tendo em conta tanto a sua estreita relação com a actividade principal como a sua finalidade (tornar mais eficaz a actividade artística ou recreativa a que estão ligadas). A Comissão conclui, portanto, que as prestações de serviços descritas pelo órgão jurisdicional nacional se incluem no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, e que o mesmo sucede quando as prestações são combinadas com efeitos ópticos como os descritos na segunda questão.

24. Em resposta a determinadas perguntas colocadas pelo Tribunal de Justiça na audiência, a Comissão declarou que o processo não dizia respeito a uma tentativa de evasão fiscal por recurso ao artigo 9.º, n.º 2, da directiva, contra a qual os artigos 21.º e 22.º, n.º 7, dão

14 — Em apoio desta tese, a Comissão cita os acórdãos do Tribunal de Justiça de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França (C-68/92, Colect., p. I-5881), Comissão/Luxemburgo (C-69/92, Colect., p. I-5907) e Comissão/Espanha (C-73/92, Colect., p. I-5997) (a seguir «acórdãos relativos às prestações de serviços de publicidade»).

15 — Na audiência, o agente da Comissão sustentou que, pelo menos, certas actividades do recorrente podiam ser consideradas artísticas ou recreativas por analogia com as qualificações exigidas aos produtores de discos, por exemplo, e com o estatuto de que estes normalmente beneficiam.

meios de defesa que podem ser implementados através de uma cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros.

Exame das questões submetidas ao Tribunal de Justiça

25. Começaremos por algumas observações preliminares relativas ao modo como se deve abordar a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, da directiva. Estas observações incidem: i) sobre a articulação desta disposição com a regra geral do artigo 9.º, n.º 1, e ii) sobre o alegado poder de apreciação das autoridades fiscais e judiciais nacionais quanto à interpretação do seu texto.

i) Artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, da directiva

26. O Tribunal de Justiça afirmou, em várias ocasiões, que o n.º 2 continha derrogações¹⁶ e excepções¹⁷ a uma regra de aplicação geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da directiva. Apesar de o Governo alemão afirmar que a descrição, nestes termos, do artigo 9.º, n.º 2, implica que esta disposição deva ser objecto de uma interpretação estrita, o Tribunal de Justiça nunca adoptou expressamente esta concepção. E pronunciou-se sobre os dois números do artigo 9.º da directiva em termos que também não dão lugar a inferir uma tal consequência.

16 — V. o acórdão *Trans Tirreno Express*, já referido na nota 8, n.º 16.

17 — Acórdão já referido, n.º 17; acórdão de 15 de Março de 1989, *Hamann* (51/88, *Collect.*, p. 767, n.º 17).

27. No acórdão *Berkholz*, o Tribunal declarou:

«O n.º 2 do artigo 9.º indica toda uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 dá, a este respeito, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar os conflitos de competência, susceptíveis de levar a duplas tributações, bem como a não tributação de rendimentos, como é aliás referido no n.º 3 do artigo 9.º, se bem que apenas para situações específicas»¹⁸.

28. No acórdão *Hamann*, o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 9.º, n.º 2, alínea d), da directiva à luz dos seus objectivos, em especial o de evitar as distorções da concorrência que podem resultar das diferentes taxas de IVA dos Estados-Membros e o da necessidade prática (para poder cobrar o IVA) de um regime de locação dos meios de transporte diferente do aplicado às outras locações de bens móveis. Nada há no sentido da prioridade, do ponto de vista de um princípio de interpretação, do n.º 1 sobre o n.º 2. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça deixou entender que não existia um argumento especial de princípio a favor da regra geral do artigo 9.º, n.º 1, em detrimento das disposições mais sectoriais do artigo 9.º, n.º 2: a regra geral foi adoptada, nas palavras do Tribunal de Justiça, «por razões de simplificação»¹⁹; outras considerações práticas, como

18 — Acórdão já referido na nota 9, n.º 14.

19 — Acórdão já referido na nota 17, n.º 17.

as precedentemente mencionadas²⁰, podem no entanto e por vezes reclamar outras soluções. O silêncio do Tribunal de Justiça, no acórdão Hamann, sobre a questão da interpretação restritiva, pode ser oposto ao ponto de vista do advogado-geral F. G. Jacobs, podendo pensar-se que este foi implicitamente rejeitado: o advogado-geral tinha preconizado o resultado finalmente adoptado pelo Tribunal de Justiça e baseara as suas conclusões principalmente nos objectivos do artigo 9.º, n.º 2 (sobre os quais ele mesmo e o Tribunal de Justiça estavam também de acordo), mas afirmara que, «além disso, qualquer derrogação à directiva deve ser interpretada restritivamente, o que conduz neste caso (o facto de o processo dizer respeito a uma excepção a uma derrogação) a uma interpretação extensiva da expressão controvertida»²¹.

29. Nos acórdãos relativos às prestações de serviços de publicidade, o Tribunal de Justiça declarou, relativamente a todo o artigo 9.º, que se tratava de uma regra de conflitos que determinava o lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade e, em consequência, a delimitação das competências dos Estados-Membros²². Nestes processos, o advogado-geral C. Gulmann rejeitara expressamente uma interpretação restritiva (e linguisticamente defensável) da expressão ambígua «prestações de serviços de publicidade» utilizada no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da directiva, para se pronunciar a favor de uma interpretação mais ampla (e igualmente defensável) à luz dos objectivos desta dispo-

sição²³. Tanto o advogado-geral como o Tribunal de Justiça definiram os referidos objectivos a partir do sétimo considerando da directiva, que se refere a um regime especial para as prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens.

30. O Tribunal de Justiça interpretou ainda o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva, em função dos seus objectivos, no acórdão Trans Tirreno Express, baseando-se na consideração prática de que as prestações de transporte são prestações «para as quais seria inadequada a localização fictícia da prestação na sede do prestador»²⁴. As prestações de transporte, que são susceptíveis de se realizar no território de vários Estados-Membros, «exige(m) um critério diferente, que deve permitir, essencialmente, delimitar as competências respectivas dos diferentes Estados-Membros, para efeitos fiscais»²⁵. Os termos em que o Tribunal de Justiça se exprimiu neste acórdão, bem como nos acórdãos relativos às prestações de serviços de publicidade e no acórdão Hamann, tendem a consagrar a autonomia do n.º 2 do artigo 9.º, bem como a do n.º 1, para fins da realização dos objectivos do sistema do IVA. Esta poderia ser comprometida, nos casos duvidosos, por uma aplicação automática do artigo 9.º, n.º 1, da directiva. O Tribunal nada disse em contrário, no acórdão Berkholz, ao declarar que «segundo o artigo 9.º, n.º 1, o lugar em que o

20 — A necessidade de evitar as distorções da concorrência e o interesse ligado a uma cobrança fácil e fiável do imposto.

21 — Ponto 13 das conclusões.

22 — Acórdãos já referidos na nota 14: n.º 14 do acórdão Comissão/França; n.º 15 do acórdão Comissão/Luxemburgo, e n.º 12 do acórdão Comissão/Espanha.

23 — Pontos 14 e 19 das suas conclusões conjuntas.

24 — Acórdão já referido na nota 8, n.º 16.

25 — N.º 17 do acórdão. Além disso, o Tribunal de Justiça rejeitou implicitamente (tal como o advogado-geral Sir Gordon Slynn, que o fizera explicitamente na p. 235 das suas conclusões) a interpretação restrita do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da directiva defendida pela Comissão, que considerava que esta disposição só se aplicava ao transporte de pessoas (v. o n.º 11 do acórdão).

prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica parece, a este respeito, ser um ponto de conexão prioritário», dado que, nesse processo, apenas examinou as vantagens respectivas de dois lugares considerados naquele número como lugares possíveis das prestações de serviços, que eram a sede ou um estabelecimento estável a partir do qual a prestação de serviços fosse fornecida ²⁶.

escapem à tributação em razão de uma atribuição de competência fiscal impraticável.

ii) *O poder de apreciação dos Estados-Membros*

31. Concluimos, portanto, que as disposições do artigo 9.º, n.º 2, da directiva devem ser interpretadas à luz dos seus objectivos. Uma leitura restritiva do seu texto não deve ser preferida a uma leitura mais ampla, e igualmente defensável, no caso de esta segunda ser mais conforme aos referidos objectivos. Pode pôr-se em relevo a diferença entre esta situação e a das isenções de IVA por aplicação do artigo 13.º da directiva. Estas «devem ser interpretadas restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo» ²⁷. Em contrapartida, o artigo 9.º diz respeito apenas à determinação do lugar da tributação e, na medida do possível, deve ser interpretado de modo a garantir, nomeadamente, que as operações tributáveis não

32. Pretendemos ainda comentar a afirmação dos Governos alemão e italiano de que os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação no que respeita à definição das diferentes categorias de prestações mencionadas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Esta afirmação não nos parece defensável. Diferenças de classificação de uma dada actividade, segundo os Estados-Membros, poderiam levar a conflitos de competência entre Estados-Membros (ou a uma não competência) contrários à própria finalidade do artigo 9.º da directiva. Nos acórdãos relativos às prestações de serviços de publicidade, o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de «prestações de serviços de publicidade» era um conceito comunitário que devia ser interpretado uniformemente a fim de evitar as situações de dupla tributação ou de não tributação que pudessem resultar de interpretações divergentes ²⁸. Este raciocínio é igualmente válido para as disposições do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, que

26 — Acórdão já referido na nota 9, n.º 17. O Tribunal de Justiça prosseguiu: «A consideração de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços é fornecida só tem interesse no caso de a conexão à sede não levar a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro.»

27 — Acórdão de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Colect., p. 1737, n.º 13).

28 — Acórdãos referidos na nota 14: n.º 14 do acórdão Comissão/França; n.º 15 do acórdão Comissão/Luxemburgo; n.º 12 do acórdão Comissão/Espanha.

devem também ser objecto de uma interpretação comunitária por parte do Tribunal de Justiça. O princípio da segurança jurídica implica, também ele, uma interpretação comunitária uniforme. Este princípio impõe-se com um rigor especial quando se trata de regulamentações susceptíveis de comportar consequências financeiras, a fim de que os particulares possam conhecer com precisão as obrigações que tais regulamentações lhes impõem²⁹.

que utiliza sejam de natureza técnica e exijam provavelmente uma competência técnica considerável, o papel que exerce na organização da apresentação do espectáculo musical pode mesmo (segundo a importância da margem de que dispõe) apresentar certos traços comuns com o papel de um chefe de orquestra ou de um encenador³⁰. Segundo os termos do órgão jurisdicional nacional, a sua tarefa exige «em alto grau, competências artísticas e intuição».

33. Terminamos aqui as nossas observações preliminares, pelo que abordaremos de seguida a análise do direito aplicável ao fundo da causa.

34. Poderia defender-se a ideia de que algumas das actividades exercidas pelo recorrente no âmbito dos espectáculos musicais podiam ser qualificadas como actividades artísticas ou recreativas. Quando manipula o material, ou dirige a manipulação, para obter a sonorização óptima e sincronizar os efeitos sonoros com os visuais, pode (como o agente da Comissão sugeriu) ser comparado a um produtor de discos. Se bem que os instrumentos

35. No entanto, é evidente que se desnaturaria o sentido dos termos da directiva se se qualificasse como actividades artísticas ou recreativas as actividades do recorrente que consistem em preparar a sonorização de espectáculos musicais e em ocupar-se dos arranjos necessários para a colocação à disposição do pessoal e dos aparelhos. Uma vez que celebra com os organizadores das manifestações um contrato único, que prevê um preço único para o fornecimento do conjunto dos seus serviços, seria contrário ao interesse ligado à simplicidade administrativa e à facilidade de cobrança do imposto (bem como ao interesse de evitar a evasão fiscal), interesses estes que o Tribunal de Justiça declarou serem factores pertinentes na interpretação do artigo 9.º da directiva, tentar inutilmente dissociar os diversos elementos da actividade do recorrente com o fim de determinar um lugar de tributação distinto para cada um deles. Reservamos a nossa posição sobre a questão de saber se isto pode, por vezes, ser necessário ou possível

29 — V. o acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. 691, n.º 23); v. ainda as conclusões do advogado-geral G. Cosmas apresentadas em 1 de Fevereiro de 1996 no processo Faaborg-Gelting Linien (acórdão de 2 de Maio de 1996, C-231/94, Colect., p. I-2395, ponto 12).

30 — Muitas actividades artísticas ou recreativas exigem tanto competências técnicas como criatividade, cuja expressão é servida pela referida competência técnica.

(por exemplo, quando, considerados isoladamente, os diferentes elementos de uma prestação facturada a preço único estão sujeitos a regimes diferentes)³¹. Esta operação de dissociação não é necessária no caso vertente. É exacto que o órgão jurisdicional nacional sugeriu que determinados elementos da prestação do recorrente podiam ser incluídos no artigo 9.º, n.º 2, alíneas d) e e), da directiva. No entanto, quando uma prestação constituída por diversos elementos se inclui, na sua totalidade, no âmbito de aplicação de uma única disposição do artigo 9.º, n.º 2, da directiva (como parece ser o caso em apreço), o interesse prático que está ligado à simplicidade da gestão e da cobrança do imposto impõe que se prefira a classificação com um alcance mais geral.

36. Embora as actividades preparatórias do recorrente e as medidas de organização que adopta para pôr à disposição o pessoal e o equipamento possam ser definidas como prestações de serviços acessórios de uma actividade artística, recreativa ou similar, as actividades de manipulação desse equipamento e de sincronização do som com os efeitos visuais podem igualmente sê-lo. Embora estas últimas não sejam actividades artísticas ou recreativas, podem no entanto continuar a incluir-se no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Com efeito, contrariamente à tese que acaba de ser apresentada (mas de acordo com o ponto de vista do órgão jurisdicional nacional), pode

também defender-se a ideia de que a dependência em que se situa o trabalho mais criativo do recorrente, em relação à criação, pelo artista principal, da música a amplificar, leva a pensar que é preferível examinar este aspecto da sua prestação num contexto idêntico ao das suas prestações mais técnicas. Portanto, a interpretação da expressão «serviços acessórios», utilizada no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, é essencial, segundo nós, para a solução do presente processo³².

37. Pensamos que o órgão jurisdicional nacional identificou correctamente a finalidade que subjaz à criação de um regime especial para as actividades artísticas, recreativas e similares referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Como já anteriormente esclarecemos, o órgão jurisdicional nacional considerou o carácter pessoal da prestação como um critério de definição da actividade «similar». As pessoas cujas prestações consistem essencialmente em utilizar e concretizar qualidades, conhecimentos ou competências pessoais poderiam facilmente deslocar o centro das suas actividades para paraísos fiscais se se considerasse que o lugar das suas prestações não era aquele ou aqueles onde elas são materialmente executadas. Assim, não se pode considerar que o recorrente efectua uma prestação similar a uma actividade artística, recreativa, desportiva ou outra expressamente prevista nessa disposição, uma vez que a sua actividade não apresenta a mobilidade característica da actividade dos artistas e dos desportistas.

31 — Quando uma operação comporta determinado número de elementos que, tomados isoladamente, são susceptíveis de ser regulados por disposições diferentes do regime do IVA, a melhor maneira de proceder consiste talvez em englobar os elementos secundários no principal (se esta distinção pode ser estabelecida entre diversos elementos). Esta era a via preconizada pelo advogado-geral G. Cosmas no ponto 14 das suas conclusões no processo Faaborg-Gelting Linien, referido no ponto 29, nas quais considerou que o aspecto «serviço» de uma actividade de restauração a bordo de um navio tinha primazia sobre o aspecto «mercadorias».

32 — A análise que vai seguir-se mostrará as razões pelas quais não atribuímos a mesma importância à palavra «similar» constante da mesma disposição.

Embora forneça as suas prestações num determinado número de lugares diferentes, ele está dependente, pelo menos quanto a parte da sua prestação, de factores geográficos, da possibilidade de dispor de pessoal permanente e da utilização dos seus próprios meios técnicos, pelo que, para estes fins, um estabelecimento estável é essencial.

dependem, no sentido de que só são úteis no contexto da encenação desses espectáculos. Resta saber se se está perante um «caso» no qual convenha, em conformidade com os objectivos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, considerar as prestações do recorrente como «accessórias» para efeitos desta disposição.

38. Um serviço «accessório» («ancillary») é normalmente entendido, na língua inglesa, como um serviço que contribui de modo essencial para um serviço principal ou para uma actividade principal, ou ainda como um serviço subalterno ou subordinado em relação a um serviço principal ou a uma actividade principal³³. O aspecto de subordinação parece predominar na definição do termo francês «accessoire», ainda que este possa também indicar que um serviço assim definido é essencial a um serviço principal, por o completar³⁴. A palavra alemã «zusammenhängend» sugere também uma ideia de dependência. Ninguém pretendeu que outra versão linguística desse lugar a uma diferente possível interpretação. As prestações do recorrente que estão em questão no caso vertente correspondem aos dois sentidos das palavras «ancillary» e «accessoire»: contribuem de modo essencial e directo para a encenação de espectáculos musicais e dela

39. O Governo alemão argumenta que o objectivo de evitar as distorções de concorrência que poderiam resultar das possibilidades de evasão fiscal dos prestadores de serviços extremamente móveis deve ainda condicionar a interpretação da expressão «prestações de serviços accessórias», cujo acréscimo ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, é atenuado pela condição «eventualmente». Sustenta, em consequência, que o termo «accessório» deve ser entendido no sentido de se reportar à pessoa que fornece a prestação de serviços principal, e não no sentido de se reportar à prestação de serviços principal enquanto tal. Esta interpretação cobre, segundo ele, todas as prestações de serviços de carácter accessório efectuadas pelo artista em causa, mas não o conjunto das prestações accessórias da prestação artística ou recreativa em causa. Tal solução evitaria uma aplicação demasiado extensiva do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, e garantiria a simplicidade dos problemas de IVA das pessoas que exercem actividades artísticas ou recreativas.

33 — Esta definição do termo inglês «ancillary» está baseada no *Concise Oxford Dictionary*, nona edição (Oxford, 1995). A palavra foi por vezes interpretada no sentido de designar elementos relativamente afastados de uma actividade principal e que lhe não são necessários. No entanto, ela foi assim interpretada quando estavam em causa, na legislação, aspectos «accessórios ou incidentais» («ancillary or incidental») em relação à actividade principal: v. *Stroud's Judicial Dictionary*, quarta edição (Londres, 1971, p. 130).

34 — G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, segunda edição (Paris, 1990), define como «accessoire» o «que está ligado a um elemento principal, mas é distinto e está colocado sob a dependência dele, quer o complete quer só exista em função dele».

40. Não fomos convencidos por esta tese, e isto por três razões conexas: é contrária ao sentido literal do texto legislativo, impõe que

uma parte do texto seja considerada supérflua ou seja interpretada de um modo que não corresponde ao objectivo enunciado e é contrária à finalidade mais ampla do artigo 9.º, n.º 2, da directiva. Em primeiro lugar, a tese do Governo alemão é pouco defensável do ponto de vista linguístico. O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, menciona todo um leque de *actividades* de serviços, e não as pessoas que efectuam essas actividades. Por esta razão, parece mais lógico entender as «prestações acessórias» como prestações acessórias dessas actividades, preferencialmente a prestações limitadas às actividades suplementares exercidas pelos prestadores de serviços que garantem as actividades principais em questão. Cremos que se não deve excluir desta definição as prestações suplementares da pessoa que efectua a prestação principal pelo simples facto de os exemplos propostos no âmbito do presente processo serem pouco convincentes³⁵. No entanto, é necessário que se trate de prestações que sejam «acessórias», no sentido de contribuírem directamente para a prestação principal.

41. Em segundo lugar, no que se refere à posição defendida pelo Governo alemão de que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, incluindo a menção relativa aos «serviços acessórios», deve ser interpretado, no seu conjunto, exclusivamente à luz do objectivo de evitar as distorções da concorrência que poderiam resultar da deslocação da residência das pessoas extremamente móveis cujas prestações são essencialmente pessoais, deve dizer-se que esta sua tese dá lugar a anomalias. Se as prestações suplementares dos profissionais itinerantes,

artistas e outras pessoas referidas nessa disposição forem igualmente de natureza pessoal e, portanto, muito móveis (como é o caso quanto às actividades de promoção), tais prestações deveriam, segundo o ponto de vista do Governo alemão, ser qualificadas de «actividades similares», o que tornaria supérfluo o acréscimo relativo aos «serviços acessórios». Se, em contrapartida, estas prestações suplementares não forem essencialmente pessoais e móveis pela sua própria natureza e se exigirem um estabelecimento estável, seria contrário ao que o Governo alemão pretende ser o objectivo central (e exclusivo) da disposição em litígio fazê-las entrar no seu âmbito de aplicação.

42. Em terceiro lugar, pensamos que, face à função global do artigo 9.º, n.º 2, que é a de produzir, em determinadas hipóteses precisas, resultados mais racionais do que os que resultariam da aplicação fictícia do artigo 9.º, n.º 1, é necessária uma concepção mais ampla dos objectivos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Este ponto de vista impõe-se ainda pela ausência, que acaba de ser descrita, de um objectivo mais estreitamente definido que permitisse uma interpretação racional da disposição no seu conjunto. Além disso, qualquer argumento destinado a defender a aplicação exclusiva do regime em causa aos prestadores de serviços que têm a possibilidade de uma mobilidade perfeita é reduzido a nada pela circunstância de os organizadores das principais actividades que se incluem no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva

35 — V. a nota 13, *supra*.

estarem expressamente incluídos no seu âmbito de aplicação, apesar de poderem (sobretudo quando operam em grande escala) ser prejudicados por um estabelecimento estável, quando situado num lugar diferente daquele em que organizam e apresentam os espectáculos ³⁶. As prestações acessórias podem ser acessórias tanto das do organizador como das dos artistas. Isto tende a reforçar a ideia de que convém definir um objectivo mais amplo, que possa cobrir tais actividades de apoio.

possam também permitir um consumo noutros lugares, incluindo noutros Estados-Membros) ³⁹. Por meio da compra do bilhete, o consumidor paga um preço único pela prestação. Esse preço único não remunera apenas a prestação do executante, mas também a distribuição dos bilhetes, a publicidade, o seguro, o arrendamento do lugar e o conjunto dos serviços técnicos indispensáveis à organização da manifestação (serviços que se incluem no sentido literal da palavra «acessória»).

43. As prestações artísticas, recreativas, culturais e desportivas são, em grande parte, consumidas por um público composto de pessoas que não são sujeitos passivos ³⁷. No entanto, elas tendem a dar lugar a uma compra que passa por um intermediário, o organizador do acontecimento, o qual se ocupa do lugar, da publicidade, dos executantes e (o que é essencial quanto às prestações de serviços efectuadas a título oneroso) da venda dos bilhetes ³⁸. Estas prestações são normalmente objecto de um consumo directo no lugar em que são executadas, pela simples presença do consumidor na manifestação (ainda que as retransmissões radiotelevisivas

44. A finalidade global do artigo 9.º, n.º 2, é a de estabelecer um regime especial para a determinação do lugar das prestações de serviços «cujo custo esteja incluído no preço dos bens» ⁴⁰. O Tribunal de Justiça já mostrou que se deve aplicar o mesmo método de análise quando o custo de determinadas prestações de serviços está incluído no preço de uma prestação situada a juzante, como indica a passagem que citaremos de seguida. Se as prestações artísticas ou recreativas são fornecidas ao público com a ajuda dos serviços de um organizador e se, em razão da sua natureza, são materialmente fornecidas no lugar do consumo, parece lógico que os elementos que assim entram numa prestação a juzante, fornecida ao público no lugar em questão, sejam submetidos a um único e mesmo regime de IVA e, na medida do possível, a uma taxa uniforme do imposto sobre o

36 — Este parece ser o caso do organizador de uma das manifestações para que o recorrente contribuiu; este estava estabelecido na Alemanha, quando a manifestação teve lugar fora dela. V. a nota 4, *supra*.

37 — Isto parece-nos menos exacto quanto às actividades de ensino e, provavelmente ainda menos, quanto às actividades científicas. No entanto, não pretendemos elaborar uma análise exaustiva do conjunto dos objectivos da disposição em causa; apenas nos preocupamos com os que são pertinentes para o caso vertente.

38 — Para os fins que nos interessam, deixamos em silêncio a eventualidade de um acontecimento artístico ou de outra natureza cuja organização seja parcialmente financiada por um patrocinador ou pelo produto dos direitos ou da publicidade. Tais operações entrariam talvez melhor no regime das prestações de publicidade do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), segundo travessão, da directiva, cuja interpretação é extensiva, como já vimos. De qualquer modo, a contribuição financeira não deve afectar a natureza das diversas modalidades em que as prestações artísticas ou outras são fornecidas ao público a título oneroso (o que supõe que seja pago um determinado preço de entrada).

39 — Quando um espectáculo é objecto de um retransmissão, mesmo em caso de difusão com pagamento por sessão, é o radiodifusor que paga ao organizador o direito de cobertura. Não examinaremos aqui a questão de saber qual o lugar em que se considera efectuada a retransmissão das prestações de serviços regidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. Excluímos ainda da presente análise os problemas que são colocados pelas prestações artísticas ou recreativas que se destinam a ser gravadas e que, por último, apenas são objecto de consumo pelo público após a distribuição dos discos, das cassetes ou de outros meios audiovisuais, que podem ser classificados como mercadorias para efeitos dos impostos sobre o volume de negócios.

40 — Sétimo considerando da directiva.

volume de negócios no lugar do fornecimento do serviço, taxa que será também aplicável ao consumo final da prestação a juzante feito pelos consumidores dessa prestação. É esta a lógica que subjaz ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da directiva, tal como foi interpretado pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos relativos às prestações de serviços de publicidade: «O legislador comunitário considerou portanto que, na medida em que o destinatário vende habitualmente as mercadorias ou *fornece serviços* que são objecto de publicidade no Estado onde tem a sua sede, recebendo o IVA correspondente do consumidor final, o IVA que tem por matéria colectável a prestação de serviços de publicidade deverá, ele próprio, ser pago pelo destinatário a esse Estado»⁴¹. Isto contribui para a simplicidade administrativa tanto para o devedor como para as autoridades fiscais⁴².

negócios no lugar em que é executada a prestação artística ou recreativa principal, o organizador, na sua qualidade de intermediário entre as pessoas que efectuam as prestações de serviços que entram na prestação principal e o público, pode provavelmente assumir também o papel de «representante fiscal ou outro destinatário da operação tributável», se os Estados-Membros tomarem «disposições pelas quais o imposto é devido por outra pessoa», diferente do sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, por aplicação do artigo 21.º da directiva, uma vez que, de qualquer modo, estará obrigado, por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, ao pagamento do imposto sobre o volume de negócios pela sua própria prestação e pela venda de bilhetes que tenha efectuado.

45. No que respeita às modalidades de cobrança do imposto sobre o volume de

46. Esta análise deve ser válida ao menos para os casos em que as prestações de apoio essenciais à manifestação considerada participam da mobilidade dos artistas principais. Queremos dizer com isto que, mesmo que tais prestações exijam um estabelecimento estável num lugar único por razões de logística, na medida em que não são tão intrinsecamente pessoais como as das pessoas que efectuam a prestação principal, a prestação em causa é materialmente fornecida (com excepção dos aspectos preparatórios ou incidentais) no lugar em que o acontecimento principal tem lugar e é «consumido». Além disso, as prestações do recorrente correspondem a uma definição relativamente limitada do que é abrangido pela palavra «accessório», uma vez que são directa e materialmente necessárias para a apresentação das manifestações artísticas ou recreativas a que se

41 — Acórdãos já referidos na nota 14: n.º 15 do acórdão Comissão/França, n.º 16 do acórdão Comissão/Luxemburgo; n.º 13 do acórdão Comissão/Espanha. O sublinhado é nosso e destina-se a pôr em evidência a aplicabilidade do princípio tanto aos serviços como às mercadorias fornecidas a juzante. Este princípio opera, de facto, de modo mais claro no âmbito do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva, do que no quadro do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), uma vez que a prestação principal e as prestações acessórias pertinentes que entram na prestação principal serão sempre tributadas no lugar em que a prestação é executada e consumida.

42 — O advogado-geral C. Gulmann realçou este tipo de considerações no ponto 20 das suas conclusões, no processo das prestações de serviços de publicidade: «Há também uma razão mais prática para preferir esta interpretação do conceito de prestações de serviços de publicidade. Esta interpretação implica nomeadamente que a agência de publicidade não tem que dividir as facturas que passa aos seus clientes entre, por um lado, as relativas às actividades de publicidade em sentido estrito, e sobre as quais será pago o IVA no país do prestador de serviços, e, por outro lado, as que não são consideradas prestações de serviços de publicidade e em relação às quais o IVA será pago no país da agência de publicidade». O problema estava exacerbado, nesse processo, pela circunstância de o prestador de serviços, que não estavam definidos como prestações de serviços de publicidade, nem sempre poder obter o reembolso do IVA pago por esses serviços noutro Estado-Membro.

referem⁴³. Como observou o órgão jurisdicional nacional, «as prestações efectuadas pelo recorrente não são apenas a condição necessária de cada representação artística ou recreativa, antes visando precisamente, pelo seu conteúdo, uma realização tão eficaz quanto possível dessa representação». Pensamos que a palavra «eventualmente» constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva tem aplicação no caso de tais prestações de apoio, que são essenciais e relativamente móveis, e que devem ser consideradas prestações de serviços «accessórias», considerando-se ainda que são fornecidas no lugar em que são materialmente executadas.

47. Para efeitos do caso vertente, não é necessário examinar a oportunidade de alargar o âmbito do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva às pessoas cujas prestações são essenciais e são inteiramente executadas num lugar diferente daquele em que é executada a prestação principal (artística ou outra), ou ainda num lugar único. Além disso, estamos atentos à preocupação do Governo alemão de não ver definir os serviços «accessórios» de tal modo que o

conceito revista um âmbito quase ilimitado. Nas suas observações escritas, o Governo alemão mencionou a possibilidade de englobar, no âmbito de aplicação da disposição em causa, prestações de hotéis e restaurantes⁴⁴ e, nas suas alegações, propôs, a título de exemplo, a montagem do cenário, os maquilhadores, os serviços de segurança e os guardacostas. Não temos necessidade de examinar directamente a situação destes serviços. No que respeita a alguns dos exemplos, basta dizer que seria necessário proceder a uma definição dos serviços accessórios mais ampla do que a necessária no caso vertente se se quisesse alargar o âmbito de aplicação da disposição em causa a prestações que são eventualmente indispensáveis, de um ponto de vista económico, à organização da manifestação (supondo, por exemplo, acordos especiais com pessoas que fornecem serviços de habitação, de viagem e outros, ou a concessão de direitos sobre os produtos-recordação e os acontecimentos «à margem» da manifestação), mas que não contribuem material e directamente para a representação efectiva da manifestação principal.

48. Como já atrás dissemos⁴⁵, o artigo 3.ºa, n.º 2, ponto 3, alínea a), da UStG não reproduz a menção relativa às prestações de serviços accessórias que consta do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva. No entanto, no despacho de reenvio, o órgão jurisdicional nacional esclareceu que,

43 — A presença, na versão inglesa do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), segundo travessão, da menção «ancillary transport services, such as loading, unloading, handling and similar activities» é favorável à ideia de considerar «accessórias» as actividades que contribuem directa e materialmente para a prestação principal. No entanto, nem todas as diferentes versões linguísticas usam os mesmos termos nos dois casos; por exemplo, a versão alemã utiliza a palavra «zusammenhängende Tätigkeiten» no primeiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da directiva, e a palavra «Nebentätigkeiten» no segundo. Em contrapartida, a versão francesa utiliza a palavra «accessório» nos dois casos. A solução que consiste em incluir o conjunto da prestação de serviços do recorrente no âmbito do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva é também confortada pela circunstância de um certo número de elementos individuais da sua prestação, como a locação de material e a colocação à disposição de pessoal, darem lugar, se forem consideradas isoladamente, a outras soluções especiais subsumíveis, respectivamente, nas alíneas d) e c) do artigo 9.º, n.º 2.

44 — Como se pode presumir que estes possuem um estabelecimento permanente a partir do qual os seus serviços são fornecidos no lugar em que ocorre a manifestação artística ou recreativa, a aplicação do artigo 9.º, n.º 1, e do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da directiva deveria ter precisamente o mesmo efeito.

45 — V. a nota 3, *supra*.

se as prestações do recorrente fossem consideradas prestações incluídas nesta segunda disposição, as regras da directiva teriam primazia sobre o artigo 3.ª, n.º 1, da UStG (que corresponde ao artigo 9.º, n.º 1, da directiva) e que o volume de negócios em

litígio não seria tributável na Alemanha. Tendo em conta este reconhecimento, não é necessário examinar mais detalhadamente as obrigações de interpretação dos órgãos jurisdicionais nacionais em caso de lacunas deste tipo ⁴⁶.

Conclusão

49. Concluimos no sentido de que se deve responder às questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional do seguinte modo:

«Um empresário que efectua a sonorização de manifestações artísticas ou recreativas num certo número de lugares diferentes fornece prestações de serviços acessórias na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva 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, se as suas prestações forem condição necessária da manifestação considerada.

Isso sucede tanto no caso de a prestação consistir na harmonização da escolha e utilização dos aparelhos empregues em função das condições acústicas existentes e dos efeitos sonoros que se procuram, bem como no fornecimento dos aparelhos e dos operadores indispensáveis, como ainda no caso de a prestação consistir, além disso, na sincronização dos efeitos sonoros a criar com certos efeitos ópticos criados por outros.»

46 — V., a título geral, o acórdão de 10 de Abril de 1984, Von Colson e Kamman (14/83, Recueil, p. 1891), e o acórdão de 13 de Novembro de 1990, Marleasing (C-106/89, Colect., p. I-4135).