

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
26 de Setembro de 1996^{*}

No processo C-327/94,

que tem por objecto um pedido submetido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Jürgen Dudda

e

Finanzamt Bergisch Gladbach,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. N. Kakouris (relator), presidente de secção, P. J. G. Kapteyn e J. L. Murray, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por Umberto Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 7 de Março de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 25 de Abril de 1996,

profere o presente

Acórdão

¹ Por despacho de 17 de Outubro de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de Dezembro seguinte, o Finanzgericht Köln submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação do

artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe J. Dudda ao Finanzamt Bergisch Gladbach (a seguir «Finanzamt») a propósito do pagamento do imposto sobre o volume de negócios relativo às prestações que aquele efectuou fora da Alemanha.

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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...»

4 O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, dispõe:

«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.»

- 5 Na Alemanha, a Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») comporta uma disposição análoga à do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, bem como uma disposição relativa às «prestações artísticas, recreativas ou similares, incluindo as prestações dos organizadores», que é análoga à do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.
- 6 No âmbito da sua empresa, J. Dudda efectua prestações técnicas no domínio da acústica, em especial a sonorização de concertos e de manifestações análogas. A sede da sua empresa situa-se na Alemanha; em contrapartida, as manifestações cuja parte acústica ele garante têm lugar, em grande parte, no estrangeiro, algumas das quais noutros Estados-Membros da União Europeia.
- 7 Resulta do despacho de reenvio que é sempre o organizador de uma manifestação que encomenda o trabalho a J. Dudda. Este último está essencialmente encarregado da sonorização da manifestação em causa. Para esse fim, começa por determinar os aparelhos de sonorização necessários e o modo como devem ser empregues para obter uma sonorização óptima ou determinados efeitos sonoros. No âmbito de certas manifestações particulares, como os projectos «Klangwolke» (nuvem sonora), as realizações acústicas devem ser sincronizadas com outros efeitos (por exemplo, jogos de luz, representações que utilizam raios *laser*, fogo-de-artifício). J. Dudda põe à disposição do organizador, a título oneroso, o material que, segundo ele, é indispensável, bem como os seus operadores; os equipamentos utilizados provêm em parte da sua empresa, sendo os restantes alugados a outros empresários. J. Dudda efectua, com auxílio dos seus colaboradores, a montagem, a afinação e o comando dos dispositivos de sonorização utilizados e obtém do organizador, pelo conjunto da sua prestação, uma remuneração única.
- 8 O Finanzamt submeteu as remunerações recebidas por J. Dudda pelas manifestações desenroladas em 1985 e 1986, fora da Alemanha, ao imposto sobre o volume de negócios. Após uma reclamação infrutífera, J. Dudda interpôs recurso da decisão do Finanzamt para o órgão jurisdicional de reenvio.

- 9 J. Dudda sustenta que as prestações em litígio constituem prestações «artísticas, recreativas ou similares» na acepção da UStG e que qualquer outra interpretação seria contrária ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva. Uma vez que estas prestações foram materialmente executadas fora da Alemanha, não estão sujeitas ao imposto neste país.
- 10 Em contrapartida, o Finanzamt argumenta que as prestações em litígio não podem ser qualificadas de artísticas, recreativas ou similares. O lugar dessas prestações é, pois, o definido pela regra geral, isto é, o lugar em que o prestador tem a sua sede. Em consequência, estão sujeitas a imposto na Alemanha.
- 11 O Finanzgericht Köln tende a considerar que as prestações em litígio não devem ser entendidas como prestações «artísticas» ou «recreativas», nem sequer «similares», na acepção da legislação alemã. Entende no entanto que pode resultar da Sexta Directiva, face ao seu artigo 9.º, n.º 2, alínea c), uma interpretação diferente, nomeadamente porque esta disposição se refere também às «prestações de serviços acessórias» das actividades culturais, artísticas, etc. ou similares.
- 12 Considerando assim que, para resolver o litígio que lhe está submetido, lhe é necessária uma interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «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
- em ajustar a escolha e a utilização dos aparelhos utilizados às condições 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?»

Quanto à primeira questão

- 13 Com esta questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido do que se inclui na previsão desta disposição a actividade de um empresário que efectua a sonorização de manifestações artísticas ou recreativas harmonizando a escolha e a utilização dos aparelhos empregues em função das condições acústicas existentes e dos efeitos sonoros que se procura obter e que, além disso, fornece os aparelhos e os operadores indispensáveis.
- 14 O Governo alemão observa que uma actividade deste tipo se não inclui na previsão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, mas sim na do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Alega, a este respeito, que a primeira destas disposições, por ter, em relação à segunda, a natureza de excepção, deve ser objecto de uma interpretação estrita e que, portanto, em caso de dúvidas sérias sobre a sua aplicabilidade, se deve aplicar prioritariamente a regra de base enunciada no artigo 9.º, n.º 1.
- 15 No caso vertente, existem pelo menos dúvidas sérias quanto à questão de saber se as prestações descritas na primeira questão se incluem no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva. Com efeito, as prestações em causa permitem o desenrolar de actividades, nomeadamente artísticas ou recreativas, sem que, por isso, constituam, na acepção desta disposição e desde que o elemento criador cultural nelas não esteja presente, actividades artísticas, recreativas ou similares.
- 16 Quanto à questão de saber se essas prestações podem ser consideradas acessórias das actividades nomeadamente artísticas ou recreativas, o Governo federal consi-

dera que são possíveis duas interpretações do termo «accessórias». De acordo com a primeira, tratar-se-ia de prestações accessórias da pessoa do prestador do serviço principal (por exemplo, quaisquer prestações efectuadas por um artista que sejam accessórias da sua prestação artística principal); de acordo com a segunda, tratar-se-ia de prestações accessórias do objecto da prestação principal (por exemplo, qualquer prestação accessória da actividade artística principal, independentemente da pessoa que a efectue).

17 O Governo alemão pronuncia-se a favor da primeira interpretação. Invoca, a este respeito, a finalidade do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), que é a de definir fiscalmente, por razões de simplificação, um lugar único para todas as actividades accessórias da prestação principal dos artistas, dos desportistas, etc. no âmbito de uma manifestação. Esta interpretação permite resolver o problema da evasão fiscal dos prestadores de serviços que usam de extrema mobilidade, como os artistas, os quais podem facilmente mudar a sede ou estabelecimento a partir do qual operam para países que constituem paraísos fiscais.

18 Inversamente, a segunda interpretação acarretaria o risco de evasão fiscal e de abuso pelos prestadores de serviços cuja actividade não tem natureza móvel e que têm a sua sede ou estabelecimento estável num Estado-Membro mas que fornecem os seus serviços noutra Estado-Membro. Com efeito, seria difícil controlar tais prestações efectuadas em diversos Estados-Membros. Assim, no processo principal, nada prova que J. Dudda tenha efectivamente pago imposto sobre o volume de negócios nos Estados-Membros em que as manifestações em causa tiveram lugar. O mais simples é, pois, que o imposto sobre o volume de negócios seja cobrado no Estado-Membro em que tal prestador de serviços está estabelecido.

19 Finalmente, a interpretação preconizada é ainda corroborada pela letra do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, que utiliza o termo «eventualmente». Este termo seria supérfluo se a segunda interpretação fosse a correcta, uma vez que, em tal hipótese, qualquer prestação fornecida por um terceiro e tendo uma qualquer

relação com a prestação principal, nomeadamente artística ou recreativa, se incluiria, enquanto prestação acessória, na previsão da disposição em causa.

- 20 Há que recordar, a este respeito, que, no que respeita à relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que o n.º 2 do artigo 9.º indica uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações, e, por outro, a não tributação de receitas, como se declara no n.º 3 do artigo 9.º, se bem que apenas quanto a situações específicas (acórdão de 4 de Julho 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14).
- 21 Daqui resulta 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.
- 22 Deve, pois, determinar-se o âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, à luz da sua finalidade, a qual decorre do sétimo considerando da directiva, assim redigido:

«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... 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».

- 23 Assim, o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva pretende, no seu conjunto, estabelecer um regime especial para as prestações de serviços que sejam efectuadas entre sujeitos passivos e cujo custo esteja incluído no preço dos bens.
- 24 Finalidade análoga está subjacente ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva, que fixa o lugar das prestações de serviços que têm por objecto actividades nomeadamente artísticas ou recreativas, bem como actividades que lhes sejam acessórias, no lugar onde essas prestações são materialmente executadas. O legislador comunitário considerou, com efeito, que, na medida em que o prestador fornece os seus serviços no Estado em que tais prestações são materialmente executadas e que o organizador da manifestação cobra nesse mesmo Estado o IVA que incide sobre o consumidor final, o IVA que tem por matéria colectável todas estas prestações cujo custo entra no preço da prestação global paga pelo consumidor final deve ser pago a esse Estado e não àquele em que o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica.
- 25 Quanto aos critérios segundo os quais se deve considerar que uma determinada prestação se inclui na previsão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, há que constatar que não é exigido qualquer nível artístico particular e que não só prestações que têm por objecto actividades nomeadamente artísticas ou recreativas, mas também as prestações que têm por objecto actividades simplesmente similares se incluem na previsão dessa disposição.
- 26 Quando a natureza artística ou recreativa da actividade principal não é contestada, como sucede na situação que é objecto da primeira questão, resta examinar se uma prestação como a que está em causa no processo principal constitui uma prestação de serviços acessória, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.
- 27 Deve precisar-se, a este respeito, que, face às constatações que foram feitas nos n.ºs 24 e 25 do presente acórdão, devem ser consideradas prestações de serviços acessórias de uma actividade nomeadamente artística ou recreativa todas as prestações que, sem constituir em si mesmas uma tal actividade, constituem condição necessária à realização dessa mesma actividade.

- 28 Trata-se, portanto, de prestações que são acessórias da actividade principal vista de um modo objectivo, independentemente da pessoa que as efectua.
- 29 Esta interpretação é corroborada pelo texto do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva, que refere prestações de serviços acessórias das actividades nomeadamente artísticas ou recreativas, sem incluir qualquer indicação relativa às pessoas que exercem tais actividades.
- 30 O termo «eventualmente» não contradiz, aliás, a interpretação assim efectuada, na medida em que indica simplesmente que ao lado de uma actividade artística ou recreativa principal nem sempre existe uma actividade acessória.
- 31 Resulta do que precede que, uma vez que a prestação que tem por objecto a sonorização de uma manifestação artística ou recreativa constitui uma condição necessária à realização dessa manifestação, ela deve ser considerada uma prestação acessória na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.
- 32 Quanto ao risco de evasão fiscal e de abuso por parte de prestadores de tais serviços que, embora tendo estabelecido a sede da sua actividade económica num Estado-Membro, fornecem as suas prestações noutra Estado-Membro, não pode levar a uma interpretação diferente. Além disso, como a Comissão precisou no decurso da audiência e o advogado-geral realçou nos pontos 24 e 45 das suas conclusões, os artigos 21.º e 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva permitem às administrações fiscais dos Estados-Membros adoptar as medidas necessárias para fazer face a um tal risco.

- 33 Deve, pois, responder-se à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se inclui na previsão dessa disposição a actividade de um empresário que efectua a sonorização de manifestações artísticas ou recreativas harmonizando a escolha e a utilização dos aparelhos empregues em função das condições acústicas existentes e dos efeitos sonoros que se procura obter e que fornece os aparelhos e os operadores indispensáveis, desde que a prestação desse empresário constitua condição necessária à realização da prestação artística ou recreativa principal.

Quanto à segunda questão

- 34 Resulta do despacho de reenvio que, perante o órgão jurisdicional nacional, J. Dudda sustentou que as prestações que efectuara no âmbito dos programas «Klangwolke», nos quais as realizações acústicas deviam ser sincronizadas com determinados efeitos ópticos, constituíam em si prestações recreativas.
- 35 Foi, pois, face a este contexto que o órgão jurisdicional nacional formulou a sua segunda questão prejudicial.
- 36 Deve esclarecer-se, a este respeito, que a questão de saber se a sincronização dos efeitos sonoros criados por um empresário com determinados efeitos ópticos produzidos por outros empresários constitui em si uma prestação recreativa, mais de que uma actividade acessória de uma actividade recreativa, se inclui na competência de apreciação do órgão jurisdicional nacional. Esta questão não tem, no entanto, importância, uma vez que todas estas prestações se incluem na previsão da mesma disposição, a saber, o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.

- 37 Em consequência, deve responder-se à segunda questão no sentido de que o facto de o empresário ser, além de outras coisas, encarregado de sincronizar os efeitos sonoros que deve criar com determinados efeitos ópticos produzidos por outros empresários não é susceptível de afectar a resposta dada à primeira questão.

Quanto às despesas

- 38 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e italiano, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht Köln, por despacho de 17 de Outubro de 1994, declara:

- 1) O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que se inclui na previsão dessa disposição a actividade de um empresário que efectua a sonorização de manifestações artísticas ou recreativas harmonizando a escolha e a utilização dos aparelhos empregues em função das condições acústicas existentes e dos efeitos sonoros que se procura obter e que fornece os aparelhos e os operadores indispensáveis, desde que a prestação

desse empresário constitua condição necessária à realização da prestação artística ou recreativa principal.

- 2) O facto de o empresário ser, além disso, encarregado de sincronizar os efeitos sonoros que deve criar com determinados efeitos ópticos produzidos por outros empresários não é susceptível de afectar a resposta dada à primeira questão.

Kakouris

Kapteyn

Murray

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 26 de Setembro de 1996.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

C. N. Kakouris