CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER apresentadas em 14 de Setembro de 2006 [1]

1. O presente processo prejudicial tem por objecto determinar com precisão como deve ser calculado o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido sobre os custos do fornecimento e da instalação de um cabo submarino de fibras ópticas entre dois Estados-Membros que estão separados por águas internacionais.

2. As questões colocadas incidem, essencialmente, sobre a qualificação dessa operação e a sua localização geográfica a fim de determinar qual é o poder tributário dos Estados-Membros. Trata-se de saber, antes de mais, se esta operação deve ser qualificada de entrega de um bem ou de prestação de serviços. Importa seguidamente determinar se a referida operação deve cindir-se em função da situação geográfica do cabo e se deve ou não estar sujeita a IVA relativamente à parte do cabo situada fora do território da Comunidade.

1 — Língua original: francês.

I — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

3. A Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho [2] consigna um campo de aplicação muito amplo ao IVA, ao dispor, no seu artigo 2.º, n.º 1, que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas, a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4. O conceito de «território do país», previsto no artigo 3.º, n.º 2, da Sexta Directiva, corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado que institui a Comunidade Europeia, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo 299.º CE.

2 — Directiva 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) na versão alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

5. Os conceitos de «entrega de um bem» e de «prestação de serviços» são definidos respectivamente nos artigos 5.º e 6.º da Sexta Directiva.

6. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva considera-se «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

7. O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que se entende por «prestação de serviços» qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º da mesma directiva.

8. Finalmente, a Sexta Directiva determina nos seus artigos 8.º e 9.º o lugar onde é tributável a operação em causa, conforme se trate de uma entrega de um bem ou de uma prestação de serviços. Estes artigos, conforme resulta do sétimo considerando da directiva, têm por objectivo evitar conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens com montagem e às prestações de serviços.

9. O artigo 8.º, n.º 1, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Por 'lugar de entrega de um bem' entende-se:

a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro — o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. Quando o bem deva ser instalado ou montado, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, por lugar da entrega entende-se o lugar onde se efectua a instalação ou a montagem. Se o bem for instalado ou montado num país que não seja o do fornecedor, o Estado-Membro de importação adoptará as medidas necessárias para evitar a dupla tributação neste Estado;

[...]»

10. O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê, por seu turno, que se entende por lugar da prestação de serviços 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.

11. O artigo 9.º, n.º 2, dispõe todavia que o lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel é o lugar da situação do bem.

14. O capítulo 1, § 6, da ML prevê igualmente que o conceito de «serviços» abrange tudo que não for de considerar um bem e que pode ser fornecido no âmbito de uma actividade profissional.

B — *Direito nacional*

15. Nos termos do capítulo 5, § 4, n.º 1, da ML, os serviços conexos com um bem imóvel são prestados no território do país se o imóvel aí estiver situado. Nos termos do mesmo capítulo, § 6, n.º 1, ponto 4, os serviços são prestados no território do país se forem executados na Suécia e disserem respeito a trabalho sobre bens móveis, incluindo o controlo e inspecção desses bens.

12. Resulta do capítulo 1, § 1, da lei sueca relativa ao IVA (Mervärdsskattelagen [3]) que o imposto é devido quando se considera que uma operação é realizada no território do país.

13. No capítulo 1, § 6, da ML, o conceito de «bens» é definido como designando as coisas corpóreas, de que fazem parte os imóveis. Conforme o capítulo 5, § 2, um bem que, nos termos de um contrato entre o vendedor e o comprador deve ser entregue a este último, é vendido no território do país se se encontrar no país quando o vendedor, o comprador ou um terceiro iniciam a sua entrega ao comprador (n.º 1) ou, se o bem não se encontrar no território do país quando o transporte é iniciado, se for montado ou instalado neste território pelo vendedor ou por conta deste (n.º 2).

16. O capítulo 5, § 8, n.º 1, da ML, dispõe nomeadamente que, no que diz respeito a outros serviços, a operação se considera realizada no território do país se o prestador tiver na Suécia a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços. O órgão jurisdicional de reenvio refere, todavia, que esta disposição não é aplicável aos serviços de telecomunicações. A mesma disposição precisa ainda que os serviços que não são prestados a partir da sede ou do estabelecimento estável na Suécia ou no estrangeiro são realizados no território do país se o prestador tem domicílio ou residência habitual na Suécia.

3 — SFS 1994, n.º 200, a seguir «ML».

II — Matéria de facto

17. O presente processo tem como origem o litígio que opõe a sociedade Aktiebolaget NN [4], estabelecida na Suécia, à Skatteverk (administração fiscal sueca) a propósito da aplicação do IVA sobre os custos inerentes ao fornecimento e instalação de um cabo submarino de fibras ópticas entre a Suécia e outro Estado-Membro do qual está separado por águas internacionais.

18. Segundo as condições da operação projectada pela NN, esta será proprietária do cabo no início dos trabalhos de instalação. A propriedade do cabo só será transferida para o dono da obra após a instalação e a realização dos primeiros ensaios de funcionamento.

19. O cabo será fixado e enterrado no território continental sueco e depois colocado no fundo do mar, metro a metro. Assim, será instalado primeiro no domínio marítimo sueco, isto é, nas águas interiores e nas águas territoriais deste Estado-Membro, e a seguir nas águas internacionais. Seguidamente será colocado nas águas territoriais e nas águas interiores do outro Estado-Membro e, finalmente, enterrado no território continental deste último.

20. Se o estado do leito do mar o permitir, o cabo será igualmente enterrado neste. Da mesma forma, tendo em conta a distância entre os pontos de fixação poderá eventualmente revelar-se necessário estender o cabo, o que constitui uma operação técnica relativamente complexa.

21. É ao dono da obra e não à NN que incumbe resolver os eventuais problemas de servidões e obter as autorizações necessárias.

22. Em circunstâncias normais, o custo do cabo representa entre 80% e 85% do custo total da operação. Todavia, esta parte poderá diminuir se as circunstâncias forem desfavoráveis, como em caso de tempestade.

23. Para saber como deve ser determinado o IVA sobre o custo desta operação, a NN colocou à Skatterättsnämnd (comissão que emite pareceres e decisões prévias em matéria fiscal) as duas seguintes questões. Perguntou, por um lado, se a instalação de um cabo submarino entre vários países constitui um serviço conexo com um imóvel na acepção do capítulo 5, § 4, da ML ou um trabalho sobre um bem móvel na acepção do capítulo 5, § 6, da mesma lei, ou ainda outro tipo de serviço e, nesse caso, qual.

4 — A seguir «NN».

24. Por outro lado, perguntou se a Suécia é o país de execução do serviço no caso da instalação de um cabo submarino, quando esta instalação é efectuada entre um ponto em terra situado na Suécia e um ponto em terra situado noutro país, interpondo-se entre estes dois pontos o domínio marítimo deste último e as águas internacionais.

25. A Skatterättsnämnd, na sua decisão prévia de 13 de Junho de 2002, entendeu que a operação prevista devia ser considerada um serviço prestado na Suécia, em aplicação do capítulo 5, § 8, n.º 1, da ML.

26. Fundamentou esta decisão nas seguintes considerações. No que diz respeito, antes de mais, à qualificação da operação, referiu que apesar de o volume de negócios que a NN obtém com a instalação do cabo ser constituído na sua maior parte pelo custo do próprio cabo, a operação, tendo em conta o equipamento complexo e o saber-fazer de que necessita, deve ser considerada na sua totalidade uma prestação de serviços.

27. Seguidamente, no que diz respeito à determinação do lugar onde esta prestação é fornecida, baseou-se no acórdão Berkholz [5], que incide sobre a tributação de máquinas de jogo automáticas em ferry-boats que fazem ligação entre a República Federal da Alemanha e o Reino da Dinamarca. Salientou que, neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 9.º da Sexta Directiva não limita a liberdade dos Estados-Membros de determinarem a tributação de prestações de serviços efectuadas, fora do domínio da sua soberania territorial, a bordo de navios dependentes da sua jurisdição.

28. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça referiu igualmente que o critério de conexão da operação com o lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica, previsto no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, tem um carácter prioritário. Este critério só pode ser afastado se não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro.

29. A Skatterättsnämnd considerou que, no caso em apreço, o serviço prestado pela NN não apresentava características que permitissem aplicar outros critérios de conexão que não o do lugar onde esta sociedade estabeleceu a sua actividade.

30. A NN interpôs recurso da decisão prévia da Skatterättsnämnd. Pediu ao Regeringsrätt (Supremo Tribunal Administrativo) que revogue esta decisão e declare que a

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

operação prevista constitui uma prestação de serviços efectuada sobre um imóvel, de modo que o IVA só pode ser devido na Suécia relativamente à parte do cabo situada no território continental e marítimo deste Estado.

III — As questões prejudiciais

31. O Regeringsrätt afirma que se encontra confrontado com as duas teses seguintes. Por um lado, a NN sustenta que um cabo submarino, enterrado ou não, constitui um bem imóvel. Daqui resulta que os serviços que incidem sobre esse imóvel só podem ser tributados na Suécia relativamente à parte do cabo que se encontra neste Estado.

32. Por outro lado, a Skatteverk sustenta que a tese da NN tem como efeito que, de um ponto de vista fiscal, a operação deveria ser dividida em três partes. Assim, haveria os serviços respeitantes à parte do cabo situada na Suécia, tributados neste Estado-Membro, os inerentes à parte do cabo situada no outro Estado-Membro, que seriam tributados neste último e, finalmente, os serviços correspondentes à parte do cabo submersa nas águas internacionais, que não seriam tributáveis. Segundo a Skatteverk, esta solução, que conduz a que uma parte da operação não é tributada, é contrária ao objectivo do artigo 9.º da Sexta Directiva, que é o de evitar não apenas os conflitos de competência mas também os casos de não tributação.

33. Foi perante estas considerações que o Regeringsrätt decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Uma operação tributável que consiste no fornecimento e colocação de um cabo, que é instalado nos territórios de dois Estados-Membros e também fora do território da Comunidade, sendo o custo do cabo calculado como parte claramente preponderante do custo total do serviço, deve ser considerada entrega de um bem, para efeitos de aplicação das disposições da directiva relativas ao lugar das operações tributáveis?

2) Se em vez disso esta operação for considerada uma prestação de serviços, o serviço deve ser considerado conexo com um bem imóvel, devendo o lugar da prestação ser determinado por aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva?

3) Caso a resposta à primeira ou segunda questões seja afirmativa, o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), ou em alternativa o artigo 9.°, n.° 2, alínea a), devem ser interpretados no sentido de que a operação deve ser fraccionada tendo em conta a colocação territorial do cabo?

4) Caso a resposta à terceira questão seja afirmativa, o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, ou alternativamente o artigo 9.°, n.° 2, alínea a), conjugados com os artigos 2.°, n.° 1, e 3.°, n.° 1, devem ser interpretados no sentido de que não há lugar a pagamento de imposto sobre o valor acrescentado relativamente à parte da entrega ou da prestação de serviços conexa com a zona fora do território da Comunidade?

IV — Análise

34. A título liminar pode ser oportuno referir brevemente que a admissibilidade das questões prejudiciais colocadas pelo Regeringsrätt, que não é contestada pelas partes, não é contestável, embora o processo principal tenha por origem um simples pedido de parecer quanto à tributação de uma operação que, no momento em que foi apresentado este pedido, ainda não foi realizada.

35. Com efeito, a admissibilidade de questões prejudiciais submetidas neste contexto já foi decidida no acórdão de 12 de Novembro de 1998, Victoria Film [6]. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou inadmissíveis questões prejudiciais colocadas pelo Skatterättsnämnd no âmbito de um pedido de decisão preliminar com fundamento em que esta actua como entidade administrativa e não é chamado a decidir um litígio [7].

36. Todavia, neste mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que no caso de o contribuinte ou a administração fiscal interporem recurso de uma decisão preliminar proferida pelo Skatterättsnämnd, pode considerar-se que o órgão jurisdicional chamado a conhecer do recurso exerce uma função de natureza jurisdicional na acepção do artigo 234.° CE, que tem por objecto a fiscalização da legalidade de um acto que regula a imposição a que o contribuinte está sujeito [8].

37. Em conformidade com esta declaração, o Tribunal de Justiça já por várias vezes apreciou questões prejudiciais submetidas pelo Regeringsrätt no âmbito de um recurso de uma decisão preliminar da Skatterättsnämnd [9].

6 — C-134/97, Colect., p. I-7023.

7 — N.° 18.

8 — *Idem.*

9 — Acórdãos de 8 de Março de 2001, Skandia (C-240/99, Colect., p. I-1951); de 1 de Abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, Colect., p. I-3509) e de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Skandic Gåsabäck (C-412/03, Colect., p. I-743).

A — *Quanto à primeira questão prejudicial*

38. Com a primeira questão prejudicial o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber qual deve ser a qualificação da operação em causa à luz da Sexta Directiva. Assim, pergunta se uma operação tributável que incide sobre a entrega e a instalação de um cabo submarino no território de dois Estados-Membros e também fora do território da Comunidade, em que o preço do cabo em si mesmo representa uma parte claramente preponderante do custo total desta operação, deve ser considerada a entrega de um bem ou uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva.

39. A resposta a esta questão implica antes de mais que se procure saber se o fornecimento e a instalação do cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio devem ser considerados como constituindo uma operação única à luz da Sexta Directiva, e não operações distintas que devam ser tributadas separadamente.

40. Tal como o órgão jurisdicional de reenvio e as partes na causa, somos de opinião que se trata efectivamente de uma operação única.

41. Em conformidade com a jurisprudência, uma operação que se compõe de vários elementos, ou seja, de um conjunto de prestações de serviços ou de uma entrega de bens e de prestações de serviços, pode ser considerada uma operação única para efeitos de IVA em diversas situações.

42. Assim sucede, por exemplo, quando um desses elementos constitui a prestação principal e o outro ou os outros elementos apenas têm, em relação àquela, um carácter acessório. Estas prestações são consideradas acessórias porque não constituem um fim em si mas um meio de beneficiar nas melhores condições da prestação principal [10]. Não são portanto indispensáveis.

43. Uma operação complexa pode também ser considerada uma operação única quando todos os elementos que a mesma comporta se revelam necessários. Assim, o Tribunal de Justiça admitiu que se devia ser considerada constituir uma operação única quando os diferentes elementos que a compõem estão tão estreitamente ligados que formam,

10 — V., nomeadamente, acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24), relativo ao fornecimento por um hoteleiro aos seus clientes de um serviço de excursões e de transporte até ao seu estabelecimento; de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 30), relativo ao do fornecimento de prestações de seguro e de outras prestações a titulares de cartões de crédito, e de 15 de Maio de 2001, Primback (C-34/99, Colect., p. I-3833, n.º 45), relativo ao fornecimento por um comerciante de mobiliário aos seus clientes de um crédito para financiamento das aquisições destes no seu estabelecimento.

objectivamente, uma só prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial [11]. Parece-nos que a operação projectada pela NN corresponde a este caso de figura.

44. Com efeito, quando examinamos esta operação, tal como é descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio, verificamos que a mesma consiste em fornecer e instalar um cabo submarino de fibras ópticas em que a possibilidade de dispor do mesmo só será transferida para o dono da obra após terminada a instalação e a realização de ensaios de funcionamento. A convenção prevista entre a NN e o dono da obra tem portanto como objecto a cessão de um cabo instalado e que esteja em condições de funcionamento.

45. Em nossa opinião, seria portanto artificial separar, no âmbito desta convenção que deve ser celebrada entre os mesmos dois operadores económicos, o fornecimento do cabo propriamente dito e as prestações de serviços inerentes à instalação do mesmo. A análise de uma operação mista não deve derrogar o princípio assente em matéria de IVA, segundo o qual importa manter uma ligação à realidade económica. Tendo em conta que a transferência do poder de dispor do cabo só deve ocorrer no termo da instalação e dos ensaios de funcionamento, não seria conforme à realidade económica desta operação considerar que o dono da obra, por um lado adquiriu o cabo submarino de fibras ópticas e depois, por outro lado, as prestações de serviços inerentes à sua instalação. A referida operação deve, por conseguinte, ser analisada como constituindo uma operação única para efeitos de aplicação da Sexta Directiva.

46. Importa seguidamente examinar qual deve ser a qualificação da operação em causa. Foram expostas três opiniões no âmbito do presente processo.

47. A Skatteverk sustenta que esta operação deve ser analisada como uma prestação de serviços. Alega que tal operação se caracteriza por toda uma série de serviços que não podem ser considerados acessórios. Estes serviços consistiriam, com efeito, em estudos prévios, em trabalhos de colocação na terra firme e no mar, em estender o cabo em certos locais, o que constitui uma operação técnica complexa e, finalmente, em medidas de controlo. A Skatteverk sublinha que estas prestações requerem um equipamento especializado e que os serviços assim prestados são absolutamente necessários para a finalidade pretendida.

48. A NN alega que a operação controvertida deve ser considerada uma prestação de

11 — Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C-41/04, Colect., p. I-9433, n.º 22).

serviços conexos com um bem imóvel. Segundo esta sociedade, um cabo assim instalado constitui um imóvel na acepção da jurisprudência, porque está incorporado no solo. A sua instalação está portanto vocacionada para ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Directiva, segundo o qual os Estados-Membros podem considerar entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da referida directiva, a entrega de determinados trabalhos imobiliários. Todavia, como o Reino da Suécia não considerou esta opção, a operação em causa é abrangida pelo artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

49. A Comissão das Comunidades Europeias, por seu turno, é de opinião que a referida operação deve ser analisada como uma entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Partilhamos esta opinião pelos motivos seguintes.

50. Importa referir, antes de mais, que a operação controvertida tem efectivamente vocação para ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Com efeito, esta disposição define o conceito de «entrega de um bem» como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. Em conformidade com a jurisprudência, este conceito deve ser entendido de forma ampla, como incluindo qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que habilita a outra parte a dispor efectivamente do referido bem como se fosse o seu proprietário [12]. Não é contestável que um cabo submarino de fibras ópticas constitui um bem corpóreo e que, no termo da sua instalação pela NN e dos ensaios de funcionamento, será objecto de uma transferência para o dono da obra, que permitirá a este dele dispor como proprietário.

51. Além disso, resulta do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva que um bem corpóreo pode ser objecto de instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, sem que a operação perca necessariamente a sua qualidade de «entrega de um bem». Parece-nos igualmente possível deduzir desta mesma disposição que um bem corpóreo pode ser objecto de instalação no solo de maneira a ser incorporado neste sem por esse facto dever ser necessariamente qualificado de «trabalhos imobiliários» na acepção do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Com efeito, o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da referida directiva não faz qualquer distinção quanto aos modos de instalação.

52. Da mesma forma, o artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que atribui aos Estados-Membros a faculdade de qualificar de «entrega de um bem» a entrega de determinados trabalhos imobiliários, não reproduziu a menção, que figurava no artigo 5.º, n.º 2,

12 — V., nomeadamente, acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping an Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 7), e de 21 de Abril de 2005, HE (C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 64).

alínea e), da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho [13], segundo a qual a incorporação de um bem móvel num bem imóvel é equiparada a um trabalho imobiliário [14].

53. Seguidamente, resulta da análise do conteúdo da Sexta Directiva que esta não fornece muitos elementos para traçar a fronteira entre as operações mistas que devem ser qualificadas como «entrega de um bem» e as abrangidas pelo conceito de «prestação de serviços». Podemos, não obstante, encontrar uma indicação no carácter subsidiário deste último conceito em relação ao de «entrega de um bem».

54. Com efeito, conforme vimos, o conceito de prestação de serviços abrange qualquer operação que não constitua entrega de um bem na acepção do artigo 5.º da Sexta Directiva. Poderá portanto daí deduzir-se que, se uma operação mista é susceptível de receber uma ou outra destas qualificações, porque existem tantos elementos a favor de uma como a favor de outra, é a de «entrega de um bem» que deverá ser aceite.

55. Na falta de elementos mais amplos na Sexta Directiva, é na jurisprudência que encontramos o método a seguir para determinar a qualificação de uma operação mista. Segundo jurisprudência assente, para determinar se determinadas operações constituem entregas de bens ou prestações de serviços, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos [15].

56. O Tribunal de Justiça expressou este método de análise no acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, a propósito da operação que consiste em servir pratos destinados a ser consumidos no local num restaurante. Declarou que essa operação devia ser considerada uma prestação de serviços porque o fornecimento de comida é apenas um componente de um conjunto de elementos e actos e, nesse conjunto, predominam mais os serviços [16]. O Tribunal de Justiça deduziu esta qualificação de uma descrição da operação em causa. Assim, referiu que esta operação se caracteriza pela preparação dos pratos, a sua entrega material num suporte, a colocação à disposição do cliente de uma infra-estrutura constituída por uma sala de restauração com as suas dependências, assim como o mobiliário e a louça e, finalmente, o serviço à mesa assegurado por pessoal que pode, nomeadamente, aconselhar os clientes e dar-lhes esclarecimentos sobre os pratos ou as bebidas propostas [17].

13 — Directiva de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), a seguir «Segunda Directiva»).

14 — O artigo 5.º, n.º 2, alínea e), da Segunda Directiva dispunha: «É igualmente considerada 'entrega', na acepção do n.º 1 [...] a entrega de trabalhos imobiliários, incluindo aqueles em que há incorporação de um bem movem num bem imóvel.» «É igualmente considerada 'entrega', na acepção do n.º 1 [...] a entrega de trabalhos imobiliários, incluindo aqueles em que há incorporação de um bem móvel num bem imóvel.»

15 — Acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 12) e Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido (n.º 27).

16 — Acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, n.º 14.

17 — *Ibidem*, n.ºs 13 e 14.

57. Este método de análise foi igualmente aplicado no acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, que nos parece particularmente pertinente no enquadramento do presente processo, dado que incide igualmente sobre a qualificação de uma operação que comporta ao mesmo tempo a entrega de um bem único e prestações de serviços indissociáveis desta entrega. Trata-se do fornecimento de um programa informático que deve ser especialmente adaptado às necessidades do consumidor. O Tribunal de Justiça considerou que esta operação constitui uma prestação de serviços não a partir de uma mera descrição do conjunto da operação, como no acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, mas à luz dos critérios seguintes: a importância das adaptações do programa de base a fim de o tornar útil para as actividades profissionais do adquirente, a dimensão, a duração e o custo das referidas adaptações [18].

58. De acordo com a exposição dos factos no processo que deu origem a esse acórdão, as prestações de serviços, ou seja, a adaptação do programa informático, a sua instalação e a formação do pessoal, foram escalonadas durante mais de um ano, começaram por uma avaliação da adaptação requerida e terminaram por um teste de funcionamento, e representaram no custo total da operação uma parte mais elevada que a do programa informático tipo [19].

59. Parece-nos que se podem extrair desta jurisprudência duas considerações, pertinentes no quadro do presente processo. A primeira é que não basta que os serviços fornecidos no âmbito da operação em causa sejam necessários ou simplesmente úteis para o adquirente para que a operação na sua totalidade seja qualificada como prestação de serviços. É necessário que esses serviços tenham um carácter predominante. Assim, no acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, o Tribunal de Justiça deduziu este carácter predominante dos trabalhos de adaptação do programa informático, não apenas da sua importância para lhe conferir utilidade para o adquirente, mas também da sua dimensão, da sua duração e do seu custo.

60. A qualificação da operação em causa implica portanto que se proceda a uma apreciação comparativa da importância respectiva, nesta operação, da entrega de um bem e das prestações de serviços. A referida operação só pode ser qualificada de prestação de serviços se os serviços forem predominantes [20].

61. A segunda consideração é a de que os critérios a ter em conta para proceder a esta apreciação devem revestir um carácter objectivo. Esta exigência impõe-se logicamente porque a Sexta Directiva tem por finalidade basear o sistema comum do IVA

18 — N.° 28.

19 — Resulta da exposição dos factos que o preço do programa informático era 713 000 USD, enquanto o da adaptação estava incluído num leque que ia de 793 000 USD a 970 000 USD, para além de 15 000 USD de custos de instalação no sistema informático do adquirente e de formação do seu pessoal.

20 — Acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, n.° 14.

numa definição uniforme das operações tributáveis [21]. O carácter objectivo destes critérios justifica-se igualmente pelo facto de a qualificação de uma operação mista dever ser previsível pelos operadores económicos. Esta condição de previsibilidade do direito comunitário aplica-se, recorde-se, com uma exigência especial quando a regulamentação em causa é susceptível de implicar encargos financeiros, a fim de permitir que os interessados conheçam com exactidão a amplitude das obrigações que aquela lhes impõe [22].

62. Ora, a qualificação de uma operação mista de entrega de um bem ou de prestação de serviços é susceptível de implicar consequências importantes, em particular no que diz respeito às regras de territorialidade da tributação. Assim, no presente processo, se a operação for considerada uma entrega de um bem, será abrangida pelo artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva, de modo que é a localização do cabo após a sua instalação que determina necessariamente o poder tributário dos Estados-Membros.

63. Se, ao invés, a operação for qualificada de prestação de serviços, o artigo 9.º da Sexta Directiva prevê uma alternativa. Assim, poderá ser entendido como lugar da operação tributável o lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva ou o lugar onde o cabo está situado, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo. No primeiro caso, o Reino da Suécia, teria o direito de tributar integralmente a operação em causa, como pretende a Skatteverk. No segundo caso, este Estado-Membro só poderia tributar a operação relativamente à parte do cabo que se encontra no seu território continental e marítimo, como sustenta a NN.

64. No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça que precise se deve ser reconhecido um carácter predominante aos serviços que devem ser executados pela NN, quando o seu custo apenas representa 10% a 15% do preço total da operação.

65. A dificuldade desta apreciação reside no facto de estes serviços corresponderem a trabalhos indispensáveis para a utilização do cabo submarino de fibras ópticas, que são de elevado carácter técnico e que necessitam de meios importantes, como a utilização de uma embarcação especialmente equipada. Estes trabalhos, como já referimos, não têm portanto um carácter acessório, na acepção da jurisprudência Madgett e Baldwin, já referida, isto é, não constituem simplesmente um meio para beneficiar da entrega de um bem em melhores condições. Toda a questão consiste em saber se lhes deve ser reconhecido um carácter predominante, quando

21 — Acórdão Shiping and Forwarding Enterprise Safe, já referido, n.os 7 e 8. V. igualmente acórdãos de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Colect. p. I-6729, n.º 38), e de 21 de Fevereiro de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Colect., p. I-1751, n.os 40 e 48).

22 — Acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 72 e jurisprudência citada) e University of Huddersfield, já referido (n.º 49).

o preço do próprio cabo por si só, se a operação se desenrolar em circunstâncias normais, representa 80% a 85% do custo total desta.

66. Perante esta preponderância do preço do bem no custo total da operação, não cremos que possa ser reconhecido aos serviços um carácter predominante.

67. Conforme já referimos, a qualificação de uma operação mista deve derivar de uma comparação da importância respectiva da entrega do bem e das prestações de serviços, e esta comparação deve ser efectuada com base em critérios objectivos para se chegar a um resultado previsível para os operadores económicos. O carácter claramente preponderante do preço do bem no custo total da operação constitui, em nossa opinião, um critério que responde perfeitamente a estas exigências.

68. Com efeito, a parte do preço do bem e a do preço dos serviços no custo total da operação permitem comparar a importância respectiva da entrega deste bem e destes serviços com base num mesmo critério objectivo. Além disso, o preço constitui o critério mais pertinente para apreciar o valor económico respectivo do bem e dos serviços numa operação mista. Quando, como no caso em apreço, o preço do bem excede de forma significativa o das prestações de serviços, somos de opinião que é esta parte preponderante do preço do bem no custo total da operação que deve ter um carácter determinante para a qualificação desta.

69. Uma operação que tem por objecto a cessão de um cabo instalado e em condições de funcionar, na qual o preço do cabo representa por si só 80% a 85% do custo total da operação, deve portanto ser considerada uma entrega de um bem.

70. É por esta razão que propomos que se responda à primeira questão prejudicial que uma operação tributável que incide sobre a entrega e a colocação de um cabo instalado no território de dois Estados-Membros e também fora do território da Comunidade, na qual o preço do cabo só por si representa uma parte claramente preponderante do custo total desta operação, deve ser analisada como entrega de um bem na acepção da Sexta Directiva.

B — *Quanto à segunda questão prejudicial*

71. A segunda questão prejudicial consiste em saber se a operação em causa pode ser

considerada uma prestação de serviços conexa com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, ou se deve ser localizada no lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica.

72. Uma vez que esta questão pressupõe que a referida operação constitui uma prestação de serviços e que propusemos que a mesma seja considerada uma entrega de um bem, não há que apreciá-la.

C — *Quanto à terceira questão prejudicial*

73. Na terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a localização da operação, para efeitos de determinar o poder tributário dos Estados-Membros, deve cindir-se em função da situação geográfica do cabo.

74. Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura assim saber se o poder tributário do Reino da Suécia e o do outro Estado-Membro devem ser limitados à parte do cabo que se encontra no seu respectivo território. Caso contrário, isto significaria que o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deveria ser interpretado no sentido de que atribuiria uma competência concorrente a estes dois Estados, com fundamento em que o cabo se encontra tanto no território de um como no do outro.

75. Não cremos que esta segunda interpretação possa ser acolhida. Tal como a NN, a Skatteverk e a Comissão, somos de opinião que a localização da operação, para efeitos de determinar o poder tributário dos Estados-Membros interessados, deve cindir-se em função da situação geográfica do cabo.

76. Fundamentamos esta posição, em conformidade com o método de análise habitualmente seguido para a interpretação do direito comunitário [23], sobre o conteúdo do artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, o sistema no qual esta disposição se insere e o objectivo que a mesma prossegue.

77. O artigo 8.° da Sexta Directiva constitui uma norma de conflitos que determina o lugar de tributação de uma entrega de bens e, por conseguinte, a delimitação das compe-

23 — V., relativamente a uma aplicação recente em matéria de IVA, a propósito do artigo 9.° da Sexta Directiva, acórdão de 9 de Março de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Colect., p. I-2427, n.° 21).

tências tributárias dos Estados-Membros interessados na mesma operação.

78. Este artigo tem em vista diversos casos de entregas de bens. Prevê assim regras de conexão no que diz respeito às entregas que dão lugar a expedição ou a transporte, enunciadas no seu n.º 1, alínea a), às entregas que não dão lugar a expedição ou a transporte, enunciadas no seu n.º 1, alínea b), e às que são efectuadas a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, previstas no seu n.º 1, alínea c).

79. O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva prevê igualmente uma regra de competência especial quando o bem é objecto de instalação ou montagem, com ou sem ensaio de funcionamento.

80. Importa recordar brevemente que o campo de aplicação do artigo 8.º da Sexta Directiva ficou reduzido de modo significativo pela Directiva 91/680/CEE do Conselho [24]. A eliminação das fronteiras fiscais entre os Estados-Membros e a correlativa supressão das tributações na importação e dos desagravamentos na exportação, a partir de 1 de Janeiro de 1993, tornou necessária a adopção de regras transitórias de localização das operações tributáveis, no que se refere às aquisições intracomunitárias. Estas regras transitórias estão contidas no artigo 28.º-B da Sexta Directiva.

81. Todavia, não cremos que as referidas regras sejam aplicáveis no caso em apreço. Com efeito, este regime transitório tem em vista as operações em que um bem foi objecto de deslocação de um Estado-Membro para outro Estado-Membro. O artigo 28.º-B, letra B), n.º 1, primeiro parágrafo, segundo travessão, da Sexta Directiva refere expressamente que as suas disposições derrogatórias só são aplicáveis aos bens que não sejam entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste. Portanto, é efectivamente o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva que se deve aplicar no caso em apreço.

82. Esta disposição, como vimos, prevê a conexão de um bem que deve ser instalado ou montado com o lugar onde se efectua a instalação ou a montagem. No caso de um bem cuja instalação consiste na sua incorporação no solo, é portanto o lugar onde este bem foi incorporado que determina qual o Estado competente para tributar a entrega em causa.

24 — Directiva de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

83. A referida disposição revela uma analogia com o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, nos termos do qual o lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel é o lugar da situação do bem. Nestes dois casos, é a situação material do bem, isto é, a sua situação geográfica que determina o poder tributário.

84. Estes critérios apresentam a vantagem de estabelecer uma conexão entre o poder tributário e um elemento material, muito fácil e objectivamente identificável. Revelam-se igualmente racionais face à lógica subjacente ao IVA, segundo a qual se trata de um imposto sobre o consumo. O lugar onde se efectua a instalação do bem corresponde efectivamente ao local onde este bem é «consumido» pelo adquirente, da mesma forma que o lugar onde o imóvel está situado se pode considerar o local onde as prestações de serviços conexas com esse imóvel são fornecidas ao destinatário das referidas prestações.

85. Finalmente, o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva, tal como o artigo 9.º da mesma directiva, tem como objectivo, conforme resulta do sétimo considerando desta, evitar os conflitos de competência entre os Estados-Membros. Conforme o Tribunal de Justiça declarou a propósito do artigo 9.º da Sexta Directiva, trata-se de evitar, por um lado, os conflitos de competência susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas [25]. Esta análise dos objectivos do artigo 9.º das Sexta Directiva pode ser transposta para o artigo 8.º da referida directiva, conforme o Tribunal de Justiça admitiu recentemente no acórdão de 15 de Setembro de 2005, Köhler [26], dado que esta última disposição, como o referido artigo 9.º, faz parte do título VI da Sexta Directiva, relativo ao lugar das operações tributáveis.

86. É certo que, de uma forma geral, a aplicação das regras de competência enunciadas nos artigos 8.º e 9.º da Sexta Directiva tem por objectivo e efeito atribuir o poder tributário a um só Estado-Membro. É o que resulta das disposições do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, e das do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Com efeito, em princípio, um bem é instalado ou montado e um imóvel está situado no território de um só Estado. O risco de conflito de competência é portanto afastado pela atribuição da competência fiscal a um único Estado.

87. Todavia, o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva também é aplicável e permite igualmente resolver os conflitos de competência quando, como no caso em apreço, o bem em causa está instalado no território de dois Estados-Membros.

25 — Acórdão de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 23).

26 — C-58/04, Colect., p. I-8219, n.º 22.

88. Num caso como este, o conteúdo desta disposição, o seu contexto e o objectivo que a mesma prossegue justificam que seja interpretada no sentido de que o poder tributário deve ser atribuído a cada Estado relativamente à parte do bem que se encontra instalada no seu território.

89. Com efeito, esta solução revela-se efectivamente conforme com a letra da disposição em causa que liga o poder tributário ao lugar onde foi efectuada a instalação ou a montagem. Parece igualmente racional, face à lógica subjacente à Sexta Directiva, dado que o cabo, no caso em apreço, é instalado metro a metro no território de cada um dos Estados interessados. A entrega do bem e, portanto, o seu «consumo» pelo adquirente tem efectivamente lugar sucessivamente no território de cada um destes Estados.

90. Finalmente, o risco de conflito de competência entre os dois Estados-Membros interessados é afastado pela delimitação das suas fronteiras. Com efeito, neste caso, a localização da operação nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Sexta Directiva mostra-se inteiramente comparável à prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, relativo às prestações de serviços de transporte, segundo o qual «por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas». O risco de dupla tributação é evitado porque cada Estado só poderá tributar a operação relativamente à parte do cabo que se encontra no seu território e estes territórios não se sobrepõem [27].

91. Com efeito, conforme referimos, o âmbito de aplicação territorial da Sexta Directiva é definido no seu artigo 3.º por remissão para o artigo 299.º CE. Este último, recorde-se, determina o âmbito de aplicação territorial do Tratado CE enunciando a denominação completa de cada Estado-Membro sem referências às suas componentes geográficas [28]. Daí se deduziu que o artigo 299.º CE remetia para as disposições nacionais pelas quais cada Estado-Membro determina o seu território [29]. Daqui resulta que a Sexta Directiva remete para as leis nacionais a definição dos limites das competências fiscais territoriais de cada Estado-Membro.

92. Se examinarmos o caso da instalação de um cabo submarino ligando dois Estados-

27 — No acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 16), o Tribunal de Justiça declarou que a regra de conexão especial em relação às prestações de transporte, derrogatória do regime geral de determinação do lugar das prestações de serviços previsto no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva visa assim assegurar que cada Estado-Membro tribute as prestações de transporte em relação às partes do trajecto efectuadas no seu território.

28 — O artigo 299.º, n.º 1, CE dispõe:
«O presente Tratado é aplicável ao Reino da Bélgica, ao Reino da Dinamarca, à República Federal da Alemanha, à República Helénica, ao Reino de Espanha, à República Francesa, à Irlanda, à República Italiana, ao Grão-Ducado do Luxemburgo, ao Reino dos Países Baixos, à República da Áustria, à República Portuguesa, à República da Finlândia, ao Reino da Suécia e ao Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte.

29 — Acórdão de 10 de Outubro de 1978, Hansen (148/77, Colect., p. 1787, n.º 9).

Membros, cada um destes Estados terá portanto o direito de tributar a operação relativamente à parte do cabo que se encontra no seu território continental e nas suas águas interiores. Poderá igualmente tributar esta operação relativamente à parte do referido cabo que se encontra nas suas águas territoriais, dado que, em conformidade com o direito internacional, esse Estado exerce a soberania sobre o fundo do mar [30].

93. Poderá igualmente encarar-se a hipótese de Estado-Membro decidir tributar a operação em causa relativamente à parte do cabo que se encontra na sua zona económica exclusiva ou na sua plataforma continental, uma vez que também aí pode exercer direitos soberanos, embora mais limitados, em matéria de exploração do leito do mar e do seu subsolo [31]. A este propósito, o Tribunal de Justiça já declarou que o direito comunitário, no caso concreto a Directiva 92/43/CE do Conselho [32] era aplicável na zona económica exclusiva e na plataforma continental de um Estado-Membro quando este aí exerce direitos soberanos [33]. Daí deduziu o Tribunal de Justiça que este Estado não cumpriu as obrigações que lhe incumbiam ao não ter adoptado todas as medidas necessárias para assegurar uma aplicação das exigências da referida directiva.

94. Em qualquer caso, o que nos parece importante, nesta fase da nossa análise, é que a partilha do poder tributário entre os Estados-Membros em função da parte do cabo que se encontra nos seus respectivos territórios, continental e marítimo, não conduza a conflitos de competência territorial e, portanto a sobreposições de soberania fiscal.

95. É certo que, como refere com razão a Skatteverk, a partilha do poder tributário sobre tal operação pode não obstante suscitar dificuldades entre os Estados-Membros. Estas dificuldades não deveriam incidir sobre o preço do cabo em si mesmo. Com efeito, o direito de tributação de cada Estado-Membro sobre esse preço parece logicamente dever ser determinado em função da extensão do cabo que se encontra no seu território continental e marítimo relativamente ao comprimento total do referido cabo.

96. Em contrapartida, a partilha do poder tributário pode suscitar mais interrogações no que diz respeito ao preço dos serviços. Com efeito, pode colocar-se a questão de saber se os mesmos devem adicionar-se e repartir o poder de os tributar como o preço do cabo em si mesmo, ou seja, proporcionalmente à extensão deste que se encontra no território de cada Estado, ou se deve ser feita uma distinção entre os serviços que são

30 — V., a este propósito, o artigo 2.º da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar (a seguir «Convenção de Montego Bay») assinada em Montego Bay em 10 de Dezembro de 1982, aprovada em nome da Comunidade Europeia pela Decisão 98/392/CE do Conselho, de 23 de Março de 1998 (JO L 179, p. 1) e ratificada por todos os Estados-Membros da União Europeia.

31 — V. artigos 56.º e 77.º da Convenção de Montego Bay, no que se refere, respectivamente, à zona económica exclusiva e à plataforma continental.

32 — Directiva de 21 de Maio de 1992, relativa à preservação dos habitats naturais e da fauna e da flora selvagens (JO L 206, p. 7).

33 — Acórdão de 20 de Outubro de 2005, Comissão/Reino Unido (C-6/04, Colect., p. I-9017, n.º 117).

efectuados num lugar preciso, como o que consiste em estender o cabo entre dois pontos de fixação, e os outros serviços.

97. Face a esta alternativa, somos de opinião que os Estados-Membros deverão recorrer à solução que se apresente mais fácil. Com efeito, pode parecer difícil e relativamente arbitrário determinar com rigor os serviços conexos com um lugar preciso e os que dizem respeito à totalidade do cabo, como os testes e os ensaios de funcionamento.

98. Estas dificuldades podem quase ser equiparadas, por exemplo, às colocadas pela determinação do lugar de tributação das entregas de bens e das prestações de serviços no âmbito da construção de uma ponte que liga dois Estados-Membros. A importância destas dificuldades levou o Conselho da União Europeia a autorizar os Estados-Membros interessados, a fim de simplificar o procedimento de cobrança do imposto, como o artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva lhe permite, a considerarem que a obra em si mesma se situava no território de um único Estado [34]. Todavia esta solução parece dificilmente aplicável quando, como no caso em apreço, os dois Estados-Membros estão separados por um espaço que não faz parte do território comunitário.

99. Assim, preferimos a solução que consiste em admitir que todos os serviços inerentes à instalação e aos ensaios de funcionamento dizem respeito ao cabo na sua totalidade e que devem ser localizados em cada um dos Estados-Membros proporcionalmente à extensão do cabo situado no seu território em relação ao comprimento total do referido cabo. Esta solução é igualmente coerente com a premissa segundo a qual, no caso em apreço, o fornecimento do cabo e a sua instalação pela NN devem considerar-se uma operação única para efeitos de aplicação do IVA.

100. Perante estas considerações, propomos que se responda à terceira questão prejudicial que o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a localização da operação, para efeitos de determinar o poder tributário dos Estados-Membros, deve cindir-se em função da situação geográfica do cabo.

D — *Quanto à quarta questão prejudicial*

101. Na quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o

34 — V., nomeadamente, a Decisão 2005/713/CE do Conselho, de 11 de Outubro de 2005, que autoriza a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos a aplicarem uma medida derrogatória do artigo 3.° da Sexta Directiva (JO L 271, p. 39). V. igualmente a Decisão 95/114/CE do Conselho, de 30 de Março de 1995, que autoriza a República Federal da Alemanha e o Grão-Ducado do Luxemburgo a aplicarem uma medida derrogatória do artigo 3.° da Sexta Directiva (JO L 80, p. 46).

artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, lido em conjugação com os artigos 2.º, n.º 1, e 3.º, n.º 1, da mesma, deve ser interpretado no sentido de que não é devido IVA relativamente à parte da entrega que incide sobre uma zona que se encontra fora do território da Comunidade.

102. Pretende desta forma saber se o direito comunitário deve ser entendido no sentido de que a operação não é tributável relativamente à parte do cabo que está situada nas águas internacionais.

103. Tal como a NN, a Skatteverk e a Comissão, somos de opinião que não é devido IVA relativamente à parte do cabo que se encontra fora do território da Comunidade.

104. Como vimos, o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê que o IVA é devido pelas actividades tributáveis efectuadas no território do país e este conceito, nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da mesma directiva, corresponde ao campo de aplicação do Tratado CE, como é definido para cada Estado-Membro no artigo 299.º CE.

105. Através destas disposições, a Sexta Directiva limita portanto o seu campo de aplicação aos territórios definidos por cada um dos 25 Estados-Membros como sendo o seu território nacional e sobre o qual exercem a sua soberania fiscal. Em conformidade com o direito internacional do mar, os Estados não dispõem, em princípio, qualquer poder de soberania no alto mar para além do que exercem sobre os navios que arvoram o seu pavilhão [35].

106. Conforme o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Comissão/França, já referido [36], a Sexta Directiva não contém qualquer regra por força da qual incumbe aos Estados-Membros sujeitar a IVA as partes do trajecto de uma prestação de serviços de transporte efectuadas para lá dos limites territoriais desses Estados, no espaço internacional.

107. É certo que o Tribunal de Justiça declarou, no que respeita às prestações de

35 — V. os artigos 89.º e 92.º da Convenção de Montego Bay.
36 — N.º 17.

serviços fornecidas a bordo de um navio, que a Sexta Directiva não se opõe a que os Estados-Membros estendam o âmbito de aplicação da sua legislação fiscal para além dos seus limites territoriais desde que não interfiram nas competências de outros Estados [37]. Admitiu igualmente no acórdão Köhler, já referido, que essas considerações também são válidas no contexto da tributação das entregas de bens [38].

108. Todavia, esta extensão do âmbito de aplicação, em nossa opinião, só é válida quando a prestação de serviços ou a entrega de um bem é efectuada a bordo de um meio de transporte que constitui assim o elemento de conexão com a competência fiscal de um Estado-Membro. Assim, no acórdão Köhler, já referido, estava em causa a interpretação do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, nos termos do qual se a entrega de um bem for efectuada a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte cujos locais de partida e chegada se situem no território da Comunidade se considera que o lugar da entrega é aquele onde se encontra o bem no momento da partida do transporte. Esta análise é igualmente corroborada pelo acórdão Berkholz, já referido, no qual o Tribunal de Justiça ligou expressamente esta extensão de competência ao exercício pelo Estado-Membro interessado da sua jurisdição a bordo de um navio no qual são fornecidas as prestações de serviços [39].

109. Esta extensão do âmbito de aplicação da Sexta Directiva, admitida pelo Tribunal de Justiça neste contexto bem preciso, não põe assim em causa, em nossa opinião, o princípio segundo o qual este âmbito de aplicação se encontra limitado ao território dos Estados-Membros, tal como é definido pela sua própria legislação.

110. Propomos assim que se responda à quarta questão prejudicial que o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, lido em conjugação com os artigos 2.° e 3.°da mesma, deve ser interpretado no sentido de que não é devido IVA relativamente à parte da entrega do bem que incide sobre uma zona que se encontra fora do território da Comunidade.

37 — Acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, p. 231, n.° 20).

38 — N.° 25.

39 — N.° 16.

V — Conclusão

111. Perante as considerações que antecedem, proponho que se responda da forma seguinte às questões prejudiciais submetidas pelo Regeringsrätt:

«1) Uma operação tributável que incide sobre a entrega e a colocação de um cabo instalado no território de dois Estados-Membros e também fora do território da Comunidade, na qual o preço do cabo só por si representa uma parte claramente preponderante do custo total desta operação, deve ser analisada como entrega de um bem na acepção 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, na versão alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação.

2) O artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, na versão alterada pela Directiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que a localização da operação, para efeitos de determinar o poder tributário dos Estados-Membros, deve cindir-se em função da situação geográfica do cabo.

3) O artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva77/388, na versão alterada pela Directiva 95/7, lido em conjugação com os artigos 2.° e 3.° da mesma deve ser interpretado no sentido de que não é devido IVA relativamente à parte da entrega do bem que incide sobre uma zona que se encontra fora do território da Comunidade.»