

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
CLAUS GULMANN

apresentadas em 13 de Julho de 1993 \*

Senhor Presidente,  
Senhores Juízes,

1. Nos presentes processos, a Comissão alega que a República Francesa, o Grão-Ducado do Luxemburgo e o Reino de Espanha estabeleceram disposições que têm como resultado o desrespeito, nos três países, do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA do Conselho<sup>1</sup>. Tais processos têm por base um desacordo entre as partes quanto à interpretação exacta do conceito de «prestações de serviços de publicidade» utilizado no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da directiva.

2. O título VI da directiva contém regras que determinam o *lugar das operações tributáveis*. Tais regras têm importância nos casos em que a entrega de bens e as prestações de serviços dizem respeito a vários países. O seu objectivo é sobretudo o de garantir que sobre uma única e mesma transacção não incida uma dupla tributação ou que a mesma deixe de ser tributada.

O artigo 8.º enuncia o que deve ser entendido por lugar de entrega de bens, enquanto o artigo 9.º determina o lugar das prestações de serviços.

Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, «por lugar da prestação de serviços entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica...». O Estado-membro competente para cobrar o imposto é assim o da *sede do prestador de serviços*.

O artigo 9.º, n.º 2, contém uma série de excepções a esta regra geral. Para determinadas prestações de serviços, fixa outros lugares das prestações que não o da sede do prestador, por exemplo, o local em que as prestações são materialmente executadas (por exemplo as actividades de diversão). O n.º 2, alínea e), dispõe que, para uma série de operações importantes na prática (cessão de direitos exclusivos, prestações de advogados, de peritos contabilistas e outras actividades de consultadoria, operações bancárias etc.), é a *sede do destinatário* que constitui o lugar das prestações. As «prestações de serviços de publicidade» figuram igualmente entre estas operações.

Quando uma operação é considerada como uma prestação de serviços de publicidade, é tributável no país do destinatário, enquanto, no caso contrário, o imposto é cobrado no país do prestador de serviços de acordo com a regra geral, a menos que a transacção conste de qualquer das outras excepções previstas no n.º 2.

\* Língua original: dinamarquês.

1 — Directiva 77/388 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 sétimo considerando da directiva contém a seguinte contribuição importante para a compreensão da relação entre os n.ºs 1 e 2 do

artigo 9.º: «a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-membros, designadamente no que se refere... 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*» (sublinhado meu).

3. A Comissão sustenta que ao excluir determinadas transacções do âmbito de aplicação da disposição do artigo 9.º, n.º 2, relativo às prestações de serviços de publicidade, os três Estados-membros não cumpriram as obrigações que lhes são impostas pela directiva.

A França e a Espanha pediram que a acção seja julgada improcedente. O Luxemburgo não apresentou contestação.

4. Como foi dito, o litígio tem origem numa diferença de pontos de vista das partes quanto à interpretação a dar o conceito de prestações de serviços de publicidade utilizado no artigo 9.º, n.º 2. A Comissão sustentou uma interpretação lata, enquanto os Governos espanhol e francês se pronunciaram por uma interpretação mais restrita.

5. Decorre das declarações da Comissão que os processos têm a ver com determinadas regras ou práticas administrativas nacionais, concretamente especificadas, quanto ao que deve ser entendido por prestações de serviços de publicidade na acepção das legislações

sobre o IVA e a Comissão confirmou aliás no decurso da audiência que pretende apenas que o Tribunal de Justiça declare que as regras e a prática descritas nas petições são contrárias à directiva.

6. No que concerne à França, trata-se de regras constantes de uma instrução administrativa de 14 de Dezembro de 1983, segundo a qual as prestações seguintes não devem ser consideradas prestações de serviços de publicidade:

- «a) a facturação por uma empresa de publicidade das despesas que resultam como contrapartida da venda consentida de bens móveis corpóreos ao seu cliente... a título exemplificativo, a facturação por uma empresa de publicidade ao seu cliente de bens adquiridos para serem distribuídos gratuitamente em ocasiões de jogos, lotarias, presentes, concursos... ou instalados nos locais de venda para exposição de produtos;
- b) as prestações susceptíveis de ser realizadas por uma empresa de publicidade quando esta intervém em manifestações diversas como tais sessões recreativas, *cocktails*, etc.;
- c) o fabrico propriamente dito de suportes publicitários (operação de impressão de documentos publicitários por um impressor, confecção de um painel publicitário)».

Quanto ao Luxemburgo, a Comissão pretende que existe infracção à directiva quando as autoridades, conforme suas próprias informações, têm como prática não considerar prestações de serviços de

publicidade na aceção da directiva as seguintes transacções:

- venda de bens móveis corpóreos no quadro de uma campanha publicitária;
- prestações realizadas no âmbito de operações de relações públicas por ocasião de manifestações como, por exemplo, conferências de imprensa, seminários, *cocktails*, sessões recreativas, etc.;
- aluguer de locais reservados a publicidade.

Quanto à Espanha, entende a Comissão que a infracção à directiva reside na prática administrativa que consiste em não considerar prestações de serviços de publicidade as seguintes: «as operações ditas de promoção realizadas mediante prestação de serviços de hotelaria ou mediante actividades recreativas tais como o fornecimento de alimentos, de refeições, a organização de espectáculos, de jogos, de concursos, de festas ou outras manifestações similares».

7. Para condenar os Estados em causa, basta demonstrar que são excessivas as excepções assim delimitadas à regra da directiva sobre as prestações de serviços de publicidade.

Sublinho isto porque em minha opinião será difícil com base nas informações disponíveis no caso vertente e, de qualquer modo, sem grande utilidade, tomar posição quanto à interpretação a dar em geral ao conceito de prestação de serviços de publicidade na aceção da directiva. Para declarar verificado o incumprimento, não é necessário partir do

princípio de que a definição do conceito de prestações de serviços de publicidade considerada adequada pela Comissão é correcta em todos os seus aspectos.

8. É certo que o Tribunal de Justiça deve pronunciar-se sobre as questões em litígio que são determinantes para saber se se deve dar razão à Comissão. Todavia, como se verá a seguir, o Tribunal de Justiça pode fazê-lo sem se vincular a uma definição geral e abstracta do conceito em discussão e, portanto, sem tomar posição sobre determinadas questões de delimitação; poderá utilmente, e por momento, deixar aos Estados-membros e à Comissão o cuidado de tentar a resolução destas questões no seio do comité consultivo do IVA, de forma a obter um acordo quanto a uma definição comum e utilizável na prática do conceito de prestações de serviços de publicidade na aceção da directiva.

Tal seria tanto mais judicioso quanto os Governos espanhol e francês explicaram que em debates anteriores no seio deste comité a procedência em toda a linha da tese da Comissão foi posta em causa por outros Estados-membros para além dos três ora demandados. Acresce que estes dois governos não estão seguros de que a disposição em litígio seja aplicável de modo inteiramente correcto e uniforme em todos os Estados-membros contra os quais ainda não foi proposta qualquer acção<sup>2</sup>, como o afirma a Comissão.

2 — A afirmação da Comissão quanto a este ponto visa presentemente também a Irlanda. No início, a Comissão tinha intentado acção idêntica contra a Irlanda, ao mesmo tempo que as três presentes acções. Após o Governo irlandês ter admitido a procedência do pedido da Comissão, esta desistiu.

9. Em minha opinião, o acórdão do Tribunal de Justiça nos presentes processos constituirá a base apropriada para a continuação das discussões quanto a uma delimitação, utilizável na prática, do âmbito de aplicação desta disposição.

10. Quando o Tribunal se tiver que pronunciar sobre estes processos, poderá tomar como ponto de partida um elemento simples e incontestável. A noção de prestações de serviços de publicidade tal como é usada no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), deve ser interpretada e aplicada na prática de modo uniforme nos Estados-membros. As partes estão aliás de acordo quanto a este aspecto. O respeito desta exigência é indispensável para uma delimitação racional do âmbito de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, bem como para evitar conflitos de competência<sup>3</sup>.

11. A Comissão alega no essencial que na aceção da directiva as prestações de serviços de publicidade são todas as prestações — independentemente da sua natureza — fornecidas pelas agências de publicidade e que têm por objectivo promover a venda de mercadorias ou o fornecimento de serviços.

Os Governos espanhol e francês alegam que, tal como as outras disposições da directiva, a relativa às prestações de serviços de publicidade do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), remete para operações bem determinadas, caracterizadas pela sua natureza, que são prestações de serviços de publicidade em sentido estrito. Assim, o Governo francês define as prestações de serviços de publicidade na aceção da directiva como prestações que contribuem para a produção e difusão de um anúncio ou

conjunto de anúncios destinados a valorizar os méritos de um produto ou do sujeito passivo que assegura a venda, independentemente do suporte de difusão utilizado. Por seu turno, o Governo espanhol define o conceito como abrangendo os serviços de difusão, mediante qualquer suporte, e os serviços preparatórios que estão directamente ligados ou que são directamente necessários para a difusão em causa.

A consequência prática destas definições é sobretudo que a disposição não abrange as prestações de promoção ligadas a uma actividade publicitária como, por exemplo, os concursos, as sessões recreativas, *os cocktails*, as entregas de bens, etc.

Os dois governos sublinham, por outro lado, que se obteria uma situação jurídica uniforme quer fosse acolhida a sua interpretação quer a da Comissão.

12. É certo que, para evitar casos de dupla tributação ou de não tributação, bastará tomar como base uma única e mesma interpretação.

É igualmente verdade que, como o dizem os dois governos, o facto de, no dizer da Comissão, as concepções desta última serem partilhadas pelos Estados-membros contra os quais não foi proposta acção, não pode constituir critério decisivo para a tomada de posição do Tribunal de Justiça.

O elemento determinante é de saber como convém interpretar a disposição, tendo em conta a sua redacção, o seu contexto e o seu objectivo.

3 — V. acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de Janeiro de 1986, *Trans-Tirreno* (283/84, Colect., p. 231).

13. No início, a Comissão alegou que nem o contexto da disposição nem o seu objectivo oferecem elementos de interpretação e que seria portanto necessário interpretá-la em função da linguagem corrente <sup>4</sup>.

As partes debateram igualmente o modo como a expressão «prestações de serviços de publicidade» é entendida quer pelo «homem da rua», quer pelos profissionais do sector da publicidade. Esta tentativa apoia-se, nomeadamente, nas definições dos dicionários francês e espanhol.

Os dois governos também alicerçaram a sua interpretação nas definições deste conceito dadas na Directiva 84/450 sobre a publicidade enganosa e na Directiva 89/552 sobre a televisão sem fronteiras <sup>5</sup> bem como na convenção do Conselho da Europa de 15 de Março de 1989 relativa à televisão sem fronteiras.

14. Espero que me seja desculpado o facto de apenas fazer uma breve apreciação destes argumentos, os quais são mais detalhadamente expostos no relatório para audiência.

As diferenças entre os resultados das tentativas de interpretação linguística da disposição justificam um certo cepticismo quanto à possibilidade de chegar nesta base a uma solução peremptória.

Também não é possível encontrar um elemento de interpretação significativo nas definições dos actos de direito comunitário e

outros que foram referidos, porque estes foram adoptados em contextos e objectivos diversos dos relevantes no domínio do IVA.

15. O que me incita sobretudo a rejeitar as tentativas da resolução do problema de interpretação com base no sentido natural da expressão «prestações de serviços de publicidade» é contudo que o objectivo da decisão em causa, examinado à luz dos princípios fundamentais do sistema do IVA, fornece elementos de interpretação sólidos.

Importa lembrar que os considerandos da directiva sublinham que o *país do destinatário* deve ser o lugar de entrega e, portanto, o lugar de tributação «no que se refere a algumas prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens».

Na sua réplica no processo contra a Espanha, a Comissão sublinhou aliás que a disposição devia ser interpretada à luz deste considerando.

16. O princípio de base em matéria de imposto sobre o valor acrescentado é que este deve ser suportado em última instância pelo *consumidor final*, isto é, o comprador do produto em causa quer este seja uma mercadoria ou uma prestação de serviços.

Evidentemente, é exacto que o sistema do IVA conhece determinadas excepções a este princípio, mas é em função deste mesmo princípio que importa interpretar as disposições que não o derogam claramente.

<sup>4</sup> — A Comissão refere-se ao acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Maio de 1985, Van Rijk's Boekhuis (139/84, Recueil, p. 1405), onde a expressão «fabricado» foi interpretada com base na linguagem corrente.

<sup>5</sup> — V. respectivamente JO L 250, p. 17; EE 15 F5 p. 55 e JO L 298, p. 23.

17. Em conformidade com o considerando citado, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), estabelece o país do destinatário como lugar de tributação precisamente porque se trata de prestações de serviços efectuadas entre *sujeitos passivos e cujo custo está incluído no preço dos bens*.

As prestações que visam promover a venda de mercadorias ou de serviços ao *consumidor final* são fornecidas pelo *prestador de serviços* (agência de publicidade) ao *operador económico* (o produtor ou o comerciante) que pretende que um produto seja vendido ao consumidor final.

Nos presentes autos, trata-se de transacções entre *sujeitos passivos* (o operador não é o consumidor final) e trata-se de *custos incluídos no preço dos bens que deve ser pago pelo consumidor final para o produto entregue e sobre o qual este deve pagar o IVA no país onde se concretiza o pagamento definitivo deste imposto*.

18. No processo contra a França, foi referido um acórdão proferido pela cour administrative d'appel de Paris, em 10 de Dezembro de 1991. O processo dizia respeito a um caso em que uma agência de publicidade francesa tinha sido encarregada pela cervejaria belga Bass de desenvolver uma importante campanha de promoção para melhor dar a conhecer a marca «Bass» aos consumidores franceses de cerveja. A agência de publicidade francesa instalou nomeadamente num dos cais do Sena um pólo publicitário com um porto inglês reconstruído, um terraço, um pódio e um barco, tudo servindo de suporte à publicidade da cerveja «Bass». O local assim criado tinha sido utilizado para a prova gratuita da cerveja «Bass» pelo público e para os convites de personalidades do mundo do desporto, da televisão e do espectáculo, as manifestações publicitárias organizadas no local tinham sido anunciadas na

imprensa e nas rádios periféricas e não deram lugar a qualquer cobrança de receitas. As autoridades francesas não consideraram que as despesas com esta manifestação, no que respeita aos convites, aluguer do barco, *cachets* dos artistas, custos do pódio e despesas com policiamento assim como uma parte das remunerações, constituíssem prestações de serviços de publicidade na acepção da directiva. A agência de publicidade tinha opinião contrária.

A cour d'appel considerou que a noção de prestações de serviços de publicidade abrange «o conjunto das operações que para elas contribuem efectivamente; que se as diversas acções empreendidas visam uma finalidade única, exclusivamente publicitária, devem, por conseguinte, e independentemente da forma como essas intervenções são dirigidas ao público, ser consideradas como procedendo directamente da execução de uma prestação única de que são indissociáveis; que daí resulta, face às circunstâncias acima recordadas, que a (agência de publicidade) realizou através do conjunto das operações efectuadas em execução do contrato de promoção publicitária da cerveja 'Bass' prevendo uma remuneração global — «prestações de serviços de publicidade»... que, posteriormente, e uma vez que se verificou que o beneficiário destas prestações fornecidas pela (agência de publicidade) está sujeito a um imposto sobre o valor acrescentado noutra Estado-membro da Comunidade, o ministro não tem razão ao sustentar...», que o IVA sobre essas prestações deve ser pago em França.

Este acórdão, que foi remetido ao Conseil d'État, parece-me corresponder à actual situação do direito e constitui aliás um bom exemplo da importância prática dos problemas aqui em discussão.

19. Em minha opinião, pode sustentar-se que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), se deve aplicar, pelo menos nos casos em que um operador estabelecido num país recorre aos serviços de uma agência de publicidade estabelecida noutra país para conduzir uma campanha de publicidade e em que os diferentes meios postos em acção nesta campanha visam verdadeiramente promover a venda dos produtos do operador em causa.

Não há motivo, nesta situação, para dar ao conceito de prestações de serviços de publicidade um âmbito de aplicação restrito. Não há razão para distinguir entre os meios utilizados, consoante se possa dizer que estes relevam do domínio tradicional das prestações de serviços de publicidade ou que são usados outros meios de comercialização como os concursos e as sessões de demonstração, ou ainda conforme as despesas da agência de publicidade cubram as prestações de serviços de publicidade em sentido estrito ou comportem igualmente despesas de compra de lotes de artigos para os concursos, de aluguer de locais ou de alimentação e bebidas relacionadas com as actividades publicitárias em sentido amplo.

O que é determinante é que as despesas possam ser consideradas de boa fé como despesas que visam promover a venda dos produtos do cliente de serviços de publicidade e sejam incluídas no preço do produto pago pelo consumidor final.

20. 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, de modo que o cliente deve finalmente suportar o IVA, a menos que as regras comunitárias lhe permitam obter o reembolso deste imposto <sup>6</sup>.

21. Admito que não é possível excluir que esta utilização ampla do conceito de prestação de serviços de publicidade possa dar lugar a abusos. Deve naturalmente ser possível aos Estados-membros actuarem contra essa eventualidade. E por esta razão que referi que se deve tratar de operações que podem de boa fé ser consideradas como visando promover a venda de produtos.

22. Resulta do que acaba de ser dito que a delimitação do conceito de prestações de serviços de publicidade consagrada em direito francês e espanhol, e segundo a qual uma série de transacções não são tratadas como prestações de serviços de publicidade, viola a disposição constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da directiva. Importa pois julgar procedente a acção da Comissão.

23. O que acabo de dizer não constitui uma tomada de posição quanto a saber se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), apenas abrange, como o

6 — De acordo com as explicações do Governo espanhol na audiência, não há restituição do IVA sobre as prestações excluídas do conceito de prestações de serviços de publicidade. O Governo francês declarou que a restituição do IVA dependia da natureza das prestações em causa. V. por outro lado, a este propósito, a Directiva 79/1072 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

sustenta a Comissão, as prestações fornecidas pelas agências de publicidade, ou se as prestações de serviços de publicidade na acepção desta disposição podem igualmente ser fornecidas por outras empresas que não essas agências.

Também não me pronuncio quanto à questão de saber se é oportuno delimitar o âmbito de aplicação desta disposição nos casos em que as agências de publicidade se limitam a fornecer prestações isoladas que não são prestações de serviços de publicidade em sentido estrito, por exemplo, uma manifestação única, em que consumidores potenciais de uma mercadoria são convidados para uma estada num hotel para assistir a uma demonstração e apresentação dessa mercadoria.

24. Como foi referido, o Luxemburgo não apresentou contestação e a Comissão pediu

ao Tribunal de Justiça para proferir um acórdão em conformidade com o seu pedido solicitando que a prolação do acórdão não ocorra antes do fim do processo nos casos contra a Espanha e a França.

O artigo 94.º, n.º 2, do Regulamento de Processo prevê que antes de decidir à revelia, importa conhecer «da admissibilidade do pedido» e verificar «se os requisitos de forma se encontram devidamente preenchidos e se os pedidos do demandante parecem procedentes»<sup>7</sup>. Como não suscita qualquer dúvida que o pedido é admissível e que as formalidades foram igualmente preenchidas e que, de acordo com o que foi dito acima, se pode considerar que os pedidos da Comissão são procedentes, o Luxemburgo deve ser condenado em conformidade com o pedido da Comissão.

## Conclusão

25. Proponho, pois, ao Tribunal de Justiça que declare:

«— que ao excluir uma série de operações económicas do conceito de «prestações de serviços de publicidade» constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da directiva;

— que ao excluir uma série de operações económicas (tais como as conferências de imprensa, seminários, *cocktails*, manifestações recreativas e o aluguer dos locais com objectivo publicitário) do conceito de «prestações de serviços de

7 — O Tribunal de Justiça só decidiu até ao momento dois casos à revelia. V., em último lugar, o acórdão de 21 de Setembro de 1989, Comissão/Grécia (68/88, Colect., p. 2965).

publicidade» constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA, o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da directiva;

- que ao instituir e manter um sistema de IVA para actividades de publicidade que exclui determinadas prestações, tais como as acções de promoção, do conceito de prestações de serviços de publicidade constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da directiva;
  
- que os três Estados-membros devem suportar as despesas nos respectivos processos».