

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
5 de Junho de 2003 *

No processo C-438/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pela Cour de cassation (Luxemburgo), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Design Concept SA

e

Flanders Expo SA,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet, presidente de secção, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, A. La Pergola e S. von Bahr (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Design Concept SA, por M. Di Stefano, avocat,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues e P. Boussaroque, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e C. Giolito, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Design Concept SA, representada por M. Di Stefano, do Governo helénico, representado por V. Kyriazopoulos e S. Chala, na qualidade de agentes, e da Comissão, representada por C. Giolito, na audiência de 14 de Novembro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Dezembro de 2002,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por acórdão de 8 de Novembro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de Novembro seguinte, a Cour de cassation colocou, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe a Flanders Expo SA (a seguir «Flanders Expo»), sociedade de direito belga com sede em Gand (Bélgica), à Design Concept SA (a seguir «Design Concept»), sociedade de direito luxemburguês com sede em Hesperange (Luxemburgo), a propósito da recusa desta última em pagar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo a prestações de serviços que lhe foram fornecidas.

Regulamentação comunitária

- 3 O sétimo considerando da Sexta Directiva estabelece:

«Considerando que a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se

refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços; que, muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens».

4 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Por ‘lugar da prestação de serviços’ entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

5 O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva prevê:

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

[...]

— prestações de serviços de publicidade;

[...]»

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

- 6 No quadro de uma feira comercial conhecida sob o nome de «Horeca», organizada em Gand para os profissionais da hotelaria, da restauração e dos cafés, a Design Concept, por conta do Ministério da Economia luxemburguês, encarregou a Flanders Expo de várias prestações incluindo a construção de dois pavilhões de exposição, a limpeza destes enquanto esta decorresse e a colocação à disposição de pessoal para o transporte de material.

- 7 A Flanders Expo facturou à Design Concept o preço das suas prestações incluindo o montante de IVA. No entanto, esta última sociedade deduziu do seu pagamento o montante relativo ao IVA pelo facto de os serviços fornecidos serem prestações de publicidade e o seu destinatário, a Design Concept, não ter a sua sede no mesmo Estado-Membro que o prestatário, a Flanders Expo, e o lugar da prestação de serviços ser o lugar onde se encontra sediado o destinatário final, ou seja, o Luxemburgo, nos termos da norma prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. Por conseguinte, a Design Concept considerou que não tinha que pagar o IVA que a Flanders Expo lhe reclamava na Bélgica.

- 8 A Flanders Expo intentou uma acção no Tribunal de paix (Luxemburgo) que deu provimento ao seu pedido de pagamento de IVA. No recurso, o Tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) confirmou a decisão da primeira instância, considerando, contrariamente à interpretação defendida pela Design Concept, que os serviços prestados pela Flanders Expo não são prestações de publicidade e que a regra geral relativa ao lugar de imposição prevista no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva continua aplicável. De acordo com esta regra, o lugar da prestação de serviços é o lugar a partir do qual a prestação é efectuada, no caso vertente, a Bélgica.

- 9 A Cour de cassation, pronunciando-se em recurso da Design Concept, considera que, provavelmente sem razão, os juízes do mérito se recusaram a qualificar os serviços prestados pela Flanders Expo como prestações de publicidade. No entanto, questiona-se sobre se a sua decisão não é justificada por um outro motivo, assente na interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, lido à luz do seu sétimo considerando.
- 10 Após ter recordado os termos deste sétimo considerando, o referido órgão jurisdicional indica que, se a incorporação no preço dos bens do custo das prestações de publicidade é uma condição indispensável da transferência da tributação para o país do destinatário, então a decisão dos juízes do mérito estaria justificada dado que, no caso presente, o custo das referidas prestações é finalmente assumido não por um operador económico, mas pelo Estado Luxemburguês que, enquanto anunciante, encomendou estas prestações ao destinatário intermediário.
- 11 Tendo dúvidas quanto à resposta a dar ao problema de direito comunitário suscitado pelo recurso para ela interposto, a Cour de cassation decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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 parte em que visa as ‘prestações de serviços de publicidade’, é aplicável a prestações fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um terceiro que as factura de novo a este último, quando o anunciante não produz um bem em cujo preço entra o custo da prestação?»

Observações preliminares

- 12 No seu acórdão de reenvio, a Cour de cassation menciona que, *a priori*, os juízes do mérito não interpretaram correctamente o conceito de «prestações de serviços de publicidade» que consta do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva. Por conseguinte, a questão colocada por este órgão jurisdicional assenta na premissa segundo a qual os serviços fornecidos pela Flanders Expo constituem «prestações de serviços de publicidade», na acepção da referida disposição.
- 13 No entanto, embora não seja objecto de uma questão prejudicial, a natureza das prestações fornecidas pela Flanders Expo originou amplas observações da parte da Design Concept, do Governo francês e da Comissão.
- 14 A este respeito, importa recordar que, nos termos de jurisprudência assente, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 234.º CE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 13 de Março de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 38).
- 15 Assim, no presente processo, há que responder à única questão colocada partindo da premissa em que se baseia o órgão jurisdicional de reenvio, ou seja, que os serviços em questão no processo principal constituem prestações de serviços de publicidade. No entanto, na medida em que esta premissa assenta numa constatação que o próprio órgão referido qualifica de *a priori*, há que salientar que o conceito de «prestações de serviços de publicidade» referido no artigo 9.º,

n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva é um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado uniformemente (v., designadamente, acórdão de 17 de Novembro de 1993, Comissão/Luxemburgo, C-69/92, Colect., p. I-5907, n.º 15) e que compete, se for caso disso, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar a qualificação dos serviços em questão à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Quanto à questão prejudicial

- 16 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, por um lado, se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se aplica às prestações de serviços de publicidade fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um terceiro que as factura por sua vez ao anunciante e, por outro, se esta mesma disposição se aplica quando o anunciante não produz um bem ou um serviço em cujo preço é susceptível de entrar o custo das prestações.

Quanto à primeira parte da questão

- 17 Há que recordar que, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se aplica não apenas às prestações de serviços de publicidade fornecidas directamente e facturadas pelo prestador de serviços a um anunciante que é sujeito passivo, mas também às prestações fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um terceiro, que, por seu turno, as factura ao anunciante (acórdão de 15 de Março de 2001, SPI, C-108/00, Colect., p. I-2361, n.º 22).

- 18 Daí resulta que o carácter indirecto das prestações, resultante do facto de que foram fornecidas e facturadas por um primeiro prestador de serviços a uma empresa, ela mesma encarregada de efectuar serviços de publicidade, antes de serem facturados por esta última ao anunciante, não impede a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

Quanto à segunda parte da questão

- 19 Segundo a Design Concept e a Comissão, o facto de o anunciante, ou seja, o Ministério da Economia luxemburguês no processo principal, não produzir um bem nem fornecer um serviço em cujo preço é susceptível de entrar o custo das prestações não é pertinente para a solução do referido litígio.
- 20 A Design Concept e a Comissão consideram que a relação entre o primeiro prestador de serviços e o destinatário intermediário das prestações deve ser examinada independentemente da relação entre este último e o anunciante. Por conseguinte, não é necessário examinar a qualidade do destinatário final, no caso presente, o anunciante, e, em especial, verificar se ele próprio é sujeito passivo e, por isso, pode repercutir o custo das prestações recebidas no preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta.
- 21 Pelo contrário, o Governo francês considera que, se o destinatário final das prestações não inclui o montante por elas pago no preço de qualquer bem ou serviço por ele vendido, não é possível aplicar a regra prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

- 22 A este respeito, há que recordar que, como resulta do sétimo considerando da Sexta Directiva, o seu artigo 9.º prevê as regras de determinação do lugar das operações tributáveis de modo a evitar conflitos de competência.
- 23 Por outro lado, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA, este imposto aplica-se em cada transacção de fornecimento de bens ou de prestações de serviços, com dedução do IVA que onera directamente as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Supergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 16).
- 24 Por conseguinte, há que aplicar as regras de determinação do lugar da operação tributável previstas no artigo 9.º da Sexta Directiva a cada operação de prestação de serviços.
- 25 Assim, num caso como o do processo principal, há que aplicar a regra prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva às prestações fornecidas pelo primeiro prestador de serviços ao destinatário intermediário.
- 26 Ora, por força dos n.ºs 1 e 2 do referido artigo 9.º, a determinação do lugar de uma prestação de serviços depende apenas do lugar em que o prestador ou o destinatário da prestação em questão têm a sua sede. Este artigo não implica de modo algum que se devam ter em conta operações posteriores a esta primeira prestação de serviços.
- 27 Como o advogado-geral indica nos n.ºs 22 a 23 das suas conclusões, o sétimo considerando da Sexta Directiva não conduz a uma interpretação diferente da que resulta dos n.ºs 24 a 26 do presente acórdão.

- 28 Daí resulta que, num caso de prestação de serviços indirectos, como o que está em causa no processo principal, que implica um primeiro prestador de serviços, um destinatário intermediário e um anunciante que recebe prestações de serviços do destinatário intermediário, há que examinar separadamente a operação de prestação de serviços fornecida pelo primeiro prestador de serviços ao destinatário intermediário, a fim de determinar o lugar de tributação desta operação. A regra prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), segundo travessão, da Sexta Directiva aplica-se, em princípio, se o destinatário intermediário, na qualidade de destinatário das prestações de publicidade, é um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro diferente do Estado-Membro em que se encontra o primeiro prestador. Não é necessário verificar se o anunciante, que é o tomador final das prestações, é também um sujeito passivo que repercute o custo das referidas prestações no preço dos bens fornecidos ou dos serviços por ele prestados.
- 29 Por conseguinte, há que responder à questão colocada que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se aplica às prestações de serviços de publicidade fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um destinatário intermediário terceiro que as factura por sua vez ao anunciante. A circunstância de este último não produzir um bem ou um serviço em cujo preço é susceptível de entrar o custo das prestações não é pertinente para efeitos de determinar o lugar das prestações de serviços fornecidas ao destinatário intermediário.

Quanto às despesas

- 30 As despesas efectuadas pelos Governos helénico e francês, bem como pela Comissão, 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pela Cour de cassation, por acórdão de 8 de Novembro de 2001, declara:

O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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 aplica a prestações de serviços de publicidade fornecidas indirectamente ao anunciante e facturadas a um destinatário intermediário que as factura por sua vez ao anunciante. A circunstância de este último não produzir um bem ou um serviço em cujo preço é susceptível de entrar o custo das prestações não é pertinente para efeitos de determinar o lugar das prestações de serviços fornecidas ao destinatário intermediário.

Wathelet

Timmermans

Edward

La Pergola

von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de Junho de 2003.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

M. Wathelet