ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
2 de Maio de 1996 *

No processo C-231/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Faaborg-Gelting Linien A/S

e

Finanzamt Flensburg,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação 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), designadamente dos seus artigos 5.°, 6.°, 8.° e 9.°,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. N. Kakouris, presidente de secção, G. Hirsch, G. F. Mancini (relator), F. A. Schockweiler e P. J. G. Kapteyn, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: G. Cosmas,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e B. Kloke, Regierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, pelo professor U. Leanza, chefe do serviço do contencioso diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por I. Braguglia, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Faaborg-Gelting Linien A/S, representada por D. Behrens, advogado em Kiel, do Governo alemão, representado por B. Kloke, do Governo neerlandês, representado por J. S. van der Oosterkamp, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por J. Grunwald, na audiência de 23 de Novembro de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Fevereiro de 1966,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 30 de Maio de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de Agosto do mesmo ano, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação 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»), designadamente dos seus artigos 5.°, 6.°, 8.° e 9.°

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de uma acção movida pela Faaborg-Gelting Linien A/S (a seguir «FG-Linien»), com sede na Dinamarca, às autoridades fiscais alemãs a propósito da tributação de operações consistentes no serviço de refeições para consumo a bordo dos *ferry-boats* que efectuam carreiras regulares entre o porto de Faaborg (Dinamarca) e o de Gelting (Alemanha).

3 Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva, entende-se por «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. Segundo o artigo 6.°, n.° 1, considera-se prestação de serviços qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°, já referido.

4 A determinação do lugar de entrega de um bem sujeito a imposto constitui o objecto dos artigos 8.° e 9.° da Sexta Directiva. Nos termos do artigo 8.°, n.° 1, alínea b),

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

a) ...

b) se o bem não for expedido nem transportado — o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega.»

5 O artigo 9.°, n.° 1, por sua vez, tem a seguinte redacção:

«1. 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.»

6 Considerando que os serviços de restauração em causa constituíam prestações de serviços na acepção do Umsatzsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») e que se devia entender que o lugar da sua prestação era, nos termos do disposto no artigo 9.° da Sexta Directiva, o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica, a FG-Linien não mencionou essas operações nas declarações respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios que apresentou às autoridades fiscais alemãs relativamente aos anos de 1984 a 1989.

7 As autoridades alemãs consideraram, porém, esses serviços de restauração como entregas de bens, para efeitos da UStG, devendo entender-se, nos termos do disposto no artigo 8.° da Sexta Directiva, efectuadas no lugar onde os bens se

encontravam no momento da entrega. Emitiram, pois, avisos de tributação da FG-Linien pelos serviços de restauração efectuados durante o período em causa no *ferry-boat*, quando este se encontrava na área de aplicação do UStG.

8 Tendo a sua reclamação para o Finanzamt e o seu recurso para o Finanzgericht sido indeferidos, a FG-Linien interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof.

9 No despacho de reenvio, este órgão jurisdicional afirma que os serviços de restauração devem ser considerados entregas de bens à luz da UStG. Esta qualificação não contraria, nomeadamente, o disposto nos artigos 5.° e 6.° da Sexta Directiva, que não contêm disposições específicas que classifiquem os serviços de restauração de entregas de bens ou de prestações de serviços. Como nem todos os Estados-Membros consideram essas operações como entregas de bens, há o risco de dupla tributação, que poderia ser evitado por uma interpretação uniforme.

10 O Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Qual a regulamentação da tributação do volume de negócios do fornecimento de refeições para consumo no local (negócios de restauração) contida na Sexta Directiva (77/388/CEE)?

2) Caso não exista tal regulamentação, qual a regulamentação tributária aplicável aos negócios de restauração em meios de transporte que circulam entre Estados-Membros com regulamentações nacionais diversas sobre o local das operações tributáveis?

3) Caso não exista regulamentação comunitária, os vários Estados-Membros podem manter as suas diversas regulamentações sobre a tributação da restauração ou sobre o lugar da prestação de serviços, caso tenham chegado a acordo, em casos particulares, para evitar a dupla tributação?»

11 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se os serviços de restauração constituem entregas de bens na acepção do artigo 5.° da Sexta Directiva, que se considera terem lugar no local onde o bem se encontra no momento da entrega, nos termos do artigo 8.°, n.° 1, alínea b), ou prestações de serviços na acepção do artigo 6.°, n.° 1, que se entende terem lugar no local em que o prestador de serviços tem a sede da sua actividade, segundo o artigo 9.°, n.° 1, da mesma directiva.

12 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.

13 Deve referir-se, a este respeito, que o fornecimento de pratos preparados e de bebidas prontos para consumo imediato é o resultado de uma série de serviços que vão desde a preparação dos pratos até à sua entrega material num suporte e que esse fornecimento é acompanhado pela colocação à disposição do cliente de uma infra-estrutura constituída por uma sala de restauração com as suas dependências (vestiário, etc.), o mobiliário e a louça. Eventualmente, indivíduos cuja actividade profissional consiste em efectuar estas operações de restauração, são chamados a pôr as mesas, a aconselhar os clientes e a dar-lhes esclarecimentos sobre os pratos ou as bebidas propostas, a servir esses produtos à mesa e, finalmente, a levantar as mesas depois do consumo.

14 Verifica-se, portanto, que o serviço de restauração se caracteriza por ser um conjunto de elementos e de actos, dos quais o fornecimento de comida é apenas um componente, e que, nesse conjunto, os serviços predominam largamente. Deve, por conseguinte, considerar-se como prestação de serviços, na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Já não é esse o caso quando a operação incide sobre comida «pronta a levar», que não é acompanhada de serviços destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento, num quadro adequado.

15 Verificando-se, assim, que o serviço de restauração efectuado a bordo dos *ferry-boats* constitui uma prestação de serviços, deverá determinar-se o local onde se entende que esta tem lugar.

16 Quanto a este ponto, resulta de jurisprudência assente (v. acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.° 17) que, nos termos do artigo 9.°, n.° 1, o lugar em que o prestador de serviços estabeleceu a sede da sua actividade económica constitui o nexo de ligação prioritário no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços seja efectuada só interessa no caso de a ligação à sede não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou de criar um conflito com outro Estado-Membro.

17 Segundo a mesma jurisprudência, resulta do contexto em que se inserem os conceitos utilizados pelo artigo 9.° que a ligação entre uma prestação de serviços e um estabelecimento que não seja a sede só é de tomar em consideração se esse estabelecimento tiver um mínimo de consistência, pela reunião permanente de meios humanos e técnicos necessários à prestação de determinados serviços (n.° 18 do referido acórdão).

18 Não parece ser esse o caso de um local de restauração num navio, especialmente quando, como no presente caso, a sede permanente do operador do navio fornece um ponto de ligação eficaz para efeitos de tributação.

19 Deve, por conseguinte, responder-se à primeira questão que as operações de restauração devem ser consideradas como prestações de serviços na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva, os quais se entende serem prestados no lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica, nos termos do artigo 9.°, n.° 1, da mesma directiva.

20 Tendo em consideração esta resposta, não se justifica responder à segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

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

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 30 de Maio de 1994, declara:

As operações de restauração devem ser consideradas como prestações de serviços, na acepção do artigo 6.°, n.° 1, 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, os quais se entende serem prestados no lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica, nos termos do disposto no artigo 9.°, n.° 1, da mesma directiva.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Maio de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

C. N. Kakouris