ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

11 de Fevereiro de 2010 *

No processo C-88/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Conseil d'État (França), por decisão de 27 de Junho de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Março de 2009, no processo

Graphic Procédé

contra

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, E. Levits (relator), M. Ilešič, J.-J. Kasel e M. Safjan, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Dezembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Graphic Procédé, por T. Haas, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra e M. Apesos, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso, na qualidade de agente,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 5.º e 6.º 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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Graphic Procédé, sociedade que exerce a actividade de reprografia, ao ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique relativamente a liquidações adicionais do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e aos respectivos juros de mora.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. 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 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

5 O artigo 6.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta directiva dispõe:

«Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º»

Legislação nacional

6 O artigo 256.º do Código Geral dos Impostos (code général des impôts), na versão aplicável no decurso do período de tributação em causa no processo principal, transpõe literalmente os artigos 5.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

7 O artigo 269.º do Código Geral dos Impostos dispõe:

«1. O facto gerador do imposto é constituído:

a. Quanto às entregas e aquisições, pelo fornecimento dos bens e, quanto às prestações de serviços […], pela execução dos serviços […]

2. O imposto é exigível:

a. Relativamente às entregas e às aquisições referidas na alínea a) do n.º 1 […], quando ocorra o facto gerador.

[…]

c. Relativamente às prestações de serviços […], no momento do recebimento de provisões, do preço ou da remuneração, ou, mediante autorização do director dos serviços fiscais, segundo a facturação […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A actividade de reprografia exercida pela Graphic Procédé consiste na realização com os próprios materiais desta empresa de cópias de documentos, de *dossiers* e de planos a pedido de uma clientela composta, designadamente, por gabinetes de arquitectura, empresas de consultadoria, museus, editoras, gestores dos espaços publicitários urbanos e ministérios. Os clientes da Graphic Procédé mantêm-se proprietários dos documentos originais cuja reprodução é solicitada. As tiragens efectuadas variam entre um exemplar e várias centenas de cópias.

9 Considerando que as operações que efectua são prestações de serviços, a Graphic Procédé, entre 1 de Janeiro de 1991 e 31 de Dezembro de 1993, declarou e pagou o IVA quando as facturas que emitiu foram pagas.

10 Considerando que as operações realizadas pela Graphic Procédé constituíam entregas de bens, a Administração Fiscal, através de um aviso de cobrança rectificativo de 27 de Setembro de 1994, remeteu a esta sociedade liquidações adicionais de IVA no montante de 582 503 FRF (cerca de 88 802 euros), correspondente ao IVA facturado, mas ainda não pago ao erário público em 31 de Dezembro de 1993, acrescido de juros de mora no montante de 39 319 FRF (cerca de 5 994 euros).

11 Tendo os pedidos de anulação das referidas liquidações e dos juros de mora sido julgados improcedentes por decisão do tribunal administratif de Paris de 3 de Abril de 2003, e em seguida por acórdão da cour administrative d'appel de Paris de 15 de Junho de 2006, a Graphic Procédé interpôs recurso desse acórdão para o Conseil d'État.

12 O Conseil d'État, considerando que a resolução do litígio que lhe foi submetido necessita que sejam interpretadas disposições da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Quais são os critérios a aplicar para determinar se a reprografia é [uma entrega] de bens ou uma prestação de serviços?»

Quanto à questão prejudicial

13 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber quais os critérios que permitem determinar, para efeitos da cobrança do IVA, se uma actividade de reprografia, como a que está em causa no processo principal, deve ser qualificada de entrega de bens, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, ou de prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, desta directiva.

14 Antes de mais, há que recordar que a Sexta Directiva estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (v. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 48).

15 A este respeito, a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA ao visar, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.º 49).

16 No que respeita ao conceito de «entrega de bens», o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que por tal entrega se entende a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. A este propósito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça precisa que este conceito inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor desse bem como se fosse o seu proprietário (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.º 51).

17 Quanto ao conceito de «prestação de serviços», resulta do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva que o mesmo abrange qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º desta directiva.

18 Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, n.ºs 12 a 14; de 27 de Outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, Colect., p. I-9433, n.º 19; e de 29 de Março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Colect., p. I-2697, n.º 17).

19 O Tribunal de Justiça também já declarou, tendo em conta a dupla circunstância de, por um lado, decorrer do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e de, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não dever ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma

única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial (acórdãos, já referidos, Levob Verzekeringen e OV Bank, n.os 20 e 22, e Aktiebolaget NN, n.os 22 e 23).

20 No presente caso, importa averiguar se, atendendo aos elementos característicos da operação em causa no processo principal, a empresa de reprografia fornece ao seu cliente, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 20, e Aktiebolaget, n.º 20).

21 Ora, como precisado na decisão de reenvio, o objecto económico da actividade de reprografia em causa no processo principal consiste na reprodução em um número de exemplares mais ou menos elevado de um documento original fornecido pelo cliente.

22 Em especial, como resulta dos autos, essa actividade de reprografia não se limita à reprodução pura e simples de documentos originais, pois é acompanhada da escolha e da programação das fotocopiadoras, bem como de trabalhos de reunião, de brochura dos documentos e de colocação das cópias na ordem correcta.

23 Resulta, assim, destas constatações que todos os elementos que compõem a operação em causa no processo principal são necessários à actividade de reprografia e estão estreitamente ligados entre si.

24 Para determinar se uma prestação complexa única, como a do caso em apreço no processo principal, deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços, cumpre identificar os seus elementos dominantes (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Faaborg-Gelting Linien, n.os 12 e 14; Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 27; e Aktiebolaget NN, n.º 27). A este respeito, resulta da jurisprudência que uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando constitua para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (v. acórdão Aktiebolaget NN, já referido, n.º 28).

25 Ora, nas circunstâncias do litígio no processo principal, não se pode contestar que o fim em si mesmo da actividade da empresa de reprografia é constituído pela disponibilização à sua clientela de cópias do original que esta previamente lhe forneceu, sendo as operações por meio das quais reúne e coloca as cópias na ordem correcta, que são anteriores à entrega dessas cópias, apenas um meio de a empresa de reprografia poder fornecer à sua clientela uma prestação nas melhores condições. Por conseguinte, a referida actividade dá origem a uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

26 Assim sendo, há que recordar que, para ser qualificada de entrega de bens, uma actividade deve obedecer aos critérios fixados no artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, como expostos no n.º 16 do presente acórdão.

27 Assim, por um lado, essa actividade deve ter por objecto um bem corpóreo. No processo principal, a actividade de reprografia tem precisamente por objecto a realização de cópias num suporte como, por exemplo, o papel.

28 Por outro, segundo a mesma disposição da Sexta Directiva, a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como um proprietário deve ser a consequência da entrega desse bem.

29 Ora, no processo principal, a entrega pela empresa de reprografia das cópias ao cliente que as encomendou corresponde à transferência do poder de dispor delas como um proprietário, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Esta transferência refere-se, precisamente, aos suportes, no presente caso folhas de papel, nos quais a reprodução foi efectuada, suportes de que a empresa de reprografia dispõe antes de os entregar ao cliente. Com efeito, não tendo nunca o cliente da empresa de reprografia sido privado do seu direito de dispor do conteúdo incorpóreo das cópias do original por si fornecido, a transacção concluída com a empresa de reprografia respeita apenas aos suportes por meio dos quais é feita a entrega das cópias. De facto, a determinação do preço facturado pela empresa de reprografia pelas cópias realizadas tem em conta, não o valor intelectual associado ao original, mas as características técnicas das cópias a realizar e o número de exemplares encomendados.

30 Decorre assim do exposto que, em circunstâncias como as do processo principal, uma actividade de reprografia como a descrita na decisão de reenvio é susceptível de preencher as características de uma entrega de bens, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

31 No entanto, importa sublinhar, como resulta do n.º 18 do presente acórdão, que a qualificação de entrega de bens ou de prestação de serviços de uma actividade de

reprografia como a que está em causa no processo principal tem de ter em consideração todas as circunstâncias ao abrigo das quais esta actividade é exercida. Em especial, a actividade de uma empresa de reprografia pode não se limitar à simples reprodução de um original, mas ser acompanhada de diferentes prestações de serviços complementares, como o aconselhamento e a adaptação, a modificação e a alteração do original em função das pretensões do cliente, para efeitos da realização de cópias que diferem mais ou menos sensivelmente do documento original fornecido inicialmente por este.

32 Nestas circunstâncias, e tendo em conta o carácter único da operação complexa de reprografia tal como recordado no n.º 25 do presente acórdão, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, em função da importância que estas prestações revestem para o cliente, da amplitude do tratamento do documento original fornecido pelo cliente, do tempo necessário para a execução dessas prestações e da parte do custo total que representam, se as referidas prestações são susceptíveis de ser consideradas operações que, longe de serem menores ou acessórias, revestem um carácter predominante em relação à entrega dos documentos reproduzidos, de forma que constituem, para além dessa simples reprodução, um fim em si mesmo para o destinatário dessas prestações.

33 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a actividade de reprografia preenche as características de uma entrega de bens na medida em que se limite a uma simples operação de reprodução de documentos em suportes, transferindo-se o poder de dispor destes da empresa de reprografia para o cliente que encomendou as cópias do original. Tal actividade deve no entanto ser qualificada de «prestação de serviços», na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, quando se verifique que é acompanhada da prestação de serviços complementares susceptíveis, atendendo à importância que revestem para o seu destinatário, ao tempo necessário para a sua execução, ao tratamento que os documentos originais exigem e à parte do custo total que essas prestações de serviços

representam, de revestir um carácter predominante relativamente à operação de entrega de bens, constituindo um fim em si mesmo para o seu destinatário.

Quanto às despesas

34 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 5.º, n.º 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, deve ser interpretado no sentido de que a actividade de reprografia preenche as características de uma entrega de bens na medida em que se limite a uma simples operação de reprodução de documentos em suportes, transferindo-se o poder de dispor destes da empresa de reprografia para o cliente que encomendou as cópias do original. Tal actividade deve no entanto ser qualificada de «prestação de serviços», na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, quando se verifique que é acompanhada da prestação de serviços complementares

susceptíveis, atendendo à importância que revestem para o seu destinatário, ao tempo necessário para a sua execução, ao tratamento que os documentos originais exigem e à parte do custo total que essas prestações de serviços representam, de revestir um carácter predominante relativamente à operação de entrega de bens, constituindo um fim em si mesmo para o seu destinatário.

Assinaturas