ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

9 de Março de 2006 *

No processo C-114/05,

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 10 de Janeiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Março de 2005, no processo

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

contra

Gillan Beach Ltd,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J. Malenovský, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator) e U. Lõhmus, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e C. Jurgensen, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, por C. White e R. Hill, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

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 do artigo 9.º, n.º 2, 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 o ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie à sociedade Gillan Beach Ltd, com sede no Reino Unido, relativamente ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por esta sociedade pela aquisição de bens e serviços prestados em França para a organização de dois salões náuticos em Nice em 1993.

Quadro jurídico

Direito comunitário

3 O artigo 1.º da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, 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; a seguir «Oitava Directiva»), dispõe:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, não tinha nesse país nem a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que, durante esse mesmo período, não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país [...]»

4 Nos termos do artigo 2.º da Oitava Directiva:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

5 Quanto à determinação do lugar de execução de uma operação tributável, o artigo 9.º da Sexta Directiva prevê:

«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.

2. Todavia:

a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, tais

como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, entende-se o lugar da situação do bem;

b) [...]

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

— actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades;

[...]

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas;

[...]»

Direito nacional

6 O artigo 259.ºA do code général des impôts (a seguir «CGI»), introduzido pelo artigo 28.º da Lei n.º 78-1240, de 29 de Dezembro de 1978, Lei de finanças rectificativa para 1978 (JORF de 30 de Dezembro de 1978, p. 4385), para transposição para o direito interno do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva, prevê:

«Por derrogação ao disposto no artigo 259.º, entende-se que se situa em França o lugar das seguintes prestações:

[...]

4° As prestações a seguir enumeradas quando são materialmente executadas em França:

— prestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas e prestações acessórias, bem como a sua organização.

[...]»

7 O artigo 242-0 M do anexo II do CGI, que transpôs para o direito interno o artigo 1.º da Oitava Directiva, dispõe:

«1. Os sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro podem obter o reembolso [do IVA] que lhes foi regularmente facturado se, no decurso do trimestre ou do ano civil a que se reportar o pedido de reembolso, não tiveram em França a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável ou, na sua falta, o seu domicílio ou a sua residência habitual e não realizaram aí, durante o mesmo período, entregas de bens

ou prestações de serviços do âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção dos artigos 256.°, 256.°A a 258.°B, 259.° a 259.°C do [CGI].

2. [...]»

8 A instrução 3 A-13-85 da direction générale des impôts, de 22 de Julho de 1985, precisa que as prestações de serviços realizadas no âmbito de feiras, salões, exposições e outras manifestações são abrangidas pelo artigo 259.°A do CGI e, portanto, entende-se que se situam em França. Do mesmo modo, a instrução 3 D-2--99 da direction générale des impôts, de 15 de Julho de 1999, prevê que a prestação de um conjunto complexo de serviços a uma empresa expositora no âmbito de uma feira comercial ou de uma manifestação similar é abrangida pelo referido artigo 259.°A, n.° 4.

Processo principal e questão prejudicial

9 A Gillan Beach Ltd organizou em Nice dois salões náuticos, respectivamente, de 18 a 20 de Fevereiro e de 25 a 27 de Maio de 1993. Prestou às empresas expositoras serviços globais que compreendiam, designadamente, a preparação e a colocação à disposição de *stands* e de meios de comunicação, os serviços de recepcionistas, bem como a locação e a vigilância dos postos de atracação das embarcações em exposição.

10 Em 25 de Outubro de 1993, a Gillan Beach Ltd pediu, com base no artigo 242-0 M do anexo II do CGI, o reembolso do IVA que incidiu sobre o preço dos bens e

serviços que adquiriu em França tendo em vista a organização dos salões náuticos acima referidos. Este pedido foi indeferido pela Administração Fiscal por considerar que a organização de feiras e de salões realizada em França é uma prestação que é suposta situar-se em França, uma vez que é aí materialmente executada, em conformidade com a disposição nacional que transpôs, para o direito interno, o artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva. Por conseguinte, a mesma Administração considerou que, no processo principal, as condições exigidas para o reembolso do IVA ao abrigo da Oitava Directiva não se encontravam preenchidas.

11 O tribunal administratif de Paris, para o qual a Gillan Beach Ltd interpôs recurso, decidiu que o IVA em causa no processo principal devia ser reembolsado a esta sociedade. Tendo esta decisão sido confirmada por acórdão da cour administrative d'appel de Paris, o ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État.

12 Entendendo que a resolução do litígio que lhe foi submetido requer uma interpretação do direito comunitário, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[U]ma prestação global fornecida pelo organizador às empresas expositoras numa feira ou num salão é susceptível de ser enquadrada no artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva [...], no artigo 9.°, n.° 2, alínea a), desta directiva ou em qualquer outra categoria de prestações de serviços mencionada nesse artigo 9.°, n.° 2?»

Quanto à questão prejudicial

13 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite enquadrar numa das categorias de prestações de serviços que menciona a prestação global fornecida por um organizador às empresas expositoras numa feira ou num salão.

14 A este respeito, importa recordar que o artigo 9.º da Sexta Directiva contém regras que determinam o lugar de conexão das prestações de serviços para efeitos fiscais. Enquanto o n.º 1 deste artigo estabelece sobre esta matéria uma regra de carácter geral, o n.º 2 do mesmo artigo enumera uma série de conexões específicas. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas [v. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14; de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20; de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Colect., p. I-1195, n.º 10; e de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 23].

15 Há igualmente que recordar que, a respeito da relação entre os n.^{os} 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça decidiu que não existe qualquer primado do n.º 1 sobre o n.º 2 desta disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se esta última é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2, da referida directiva. Se o não for, cai no âmbito do n.º 1 do mesmo artigo [acórdãos, já referidos, Dudda, n.º 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, n.º 11; e RAL (Channel Islands) e o., n.º 24].

16 Deve, pois, determinar-se o âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, à luz da sua finalidade, a qual decorre do sétimo considerando da Sexta Directiva, que tem a redacção que se segue:

«[...] 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; [...] 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;»

17 Assim, o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva pretende, no seu conjunto, estabelecer um regime especial para as prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos e cujo custo esteja incluído no preço dos bens.

18 Finalidade análoga está subjacente ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva, que fixa o lugar das prestações de serviços que têm por objecto actividades, nomeadamente, artísticas, desportivas ou recreativas, bem como actividades que lhes sejam acessórias, no lugar onde essas prestações são materialmente executadas. O legislador comunitário considerou, com efeito, que, na medida em que o prestador fornece os seus serviços no Estado em que tais prestações são materialmente executadas e que o organizador da manifestação cobra, nesse mesmo Estado, o IVA pago pelo consumidor final, o IVA que tem por matéria colectável o conjunto das prestações cujo custo entra no preço da prestação global paga por esse consumidor deve ser pago a esse Estado e não àquele em que o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica (v. acórdão Dudda, já referido, n.º 24).

19 Quanto aos critérios segundo os quais se deve considerar que uma determinada prestação se inclui na previsão do artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva, há que assinalar que não é exigido qualquer nível, por exemplo, artístico ou desportivo particular e que não só prestações que têm por objecto actividades, nomeadamente, artísticas, desportivas ou recreativas, mas também as prestações que têm por objecto actividades simplesmente similares, se incluem na previsão dessa disposição (v., nesse sentido, acórdão Dudda, já referido, n.° 25).

20 Importa recordar que o artigo 9.°, n.° 2, da Sexta Directiva é uma regra de conflitos que determina o lugar de tributação das prestações e, por conseguinte, a delimitação das competências dos Estados-Membros. Daí que o conceito de «actividades similares» seja um conceito de direito comunitário, que deve ser interpretado uniformemente, a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação (v., neste sentido, acórdão de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França, C-68/92, Colect., p. I-5881, n.° 14).

21 Na interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta não apenas os seus termos mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., designadamente, acórdão de 7 de Junho de 2005, VEMW e o., C-17/03, Colect., p. I-4983, n.° 41).

22 Tendo em conta o objectivo prosseguido pelo legislador comunitário, recordado no n.° 18 do presente acórdão e que consiste em estabelecer o lugar das operações tributáveis no Estado-Membro em cujo território as prestações são materialmente executadas qualquer que seja o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade profissional, uma actividade deve ser considerada similar, na acepção do artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva, quando possui características comuns às outras categorias de actividades enumeradas nessa disposição e que justificam, à luz desse objectivo, que essas actividades sejam abrangidas por essa disposição.

23 A esse respeito, há que assinalar, como fazem o Governo francês e a Comissão das Comunidades Europeias, que as características comuns presentes nas diferentes categorias de prestações de serviços visadas no artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva têm origem no carácter complexo das prestações em causa, que compreendem vários serviços, bem como no facto de essas prestações terem, normalmente, uma pluralidade de destinatários, a saber, o conjunto de pessoas que participa, a vários títulos, em actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes ou recreativas.

24 Essas diferentes categorias de serviços têm igualmente por característica comum o facto de serem geralmente prestadas no âmbito de manifestações pontuais e de o lugar onde essas prestações complexas são materialmente executadas ser, em princípio, fácil de identificar, visto que essas manifestações se realizam num lugar preciso.

25 Ora, um salão ou uma feira, qualquer que seja o seu tema, visam prestar, a uma pluralidade de destinatários, em princípio num único lugar e de modo pontual, diversos serviços de carácter complexo com o objectivo de, designadamente, divulgar informações, bens ou eventos de modo a promovê-los junto dos visitantes. Nestas condições, um salão ou uma feira devem poder ser abrangidos pelo conceito de actividades similares visado pelo artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.

26 As prestações de serviços relacionadas com as actividades enumeradas no artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva incluem os serviços prestados pelos organizadores dessas actividades e de actividades que devem ser equiparadas a estas últimas.

27 Por conseguinte, deve considerar-se que a prestação global fornecida por um organizador de uma feira ou de um salão às empresas expositoras se enquadra nas prestações visadas pelo artigo 9,.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva.

28 Tendo em conta a interpretação desta disposição dada no n.° 25 do presente acórdão, a qual é suficiente para determinar o lugar da prestação em causa no processo principal, não há que apreciar a questão de saber se esse serviço pode ser enquadrado, além disso, em qualquer outra categoria de prestações de serviços mencionada no artigo 9.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

29 Importa, por conseguinte, responder à questão submetida que o artigo 9.°, n.° 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação global fornecida por um organizador às empresas expositoras numa feira ou num salão se enquadra na categoria de prestações de serviços visada por esta disposição.

Quanto às despesas

30 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, 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 prestação global fornecida por um organizador às empresas expositoras numa feira ou num salão se enquadra na categoria de prestações de serviços visada por esta disposição.

Assinaturas