ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

27 de Outubro de 2011 *

No processo C-530/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polónia), por decisão de 26 de Outubro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de Dezembro de 2009, no processo

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

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

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: Y. Bot,
secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 8 de Dezembro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, por P. Kuźmiak, doradca podatkowy, assistido por M. Witkowiak, ekspert,

— em representação do Governo polaco, por A. Kramarczyk, M. Szpunar e B. Majczyna, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por J. Möller e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por Z. Chatzipavlou, G. Papagianni e G. Kanellopoulos, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por F. Arena, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por K. Herrmann e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Janeiro de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 52.º, alínea a), e 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (a seguir «Inter-Mark»), sociedade de direito polaco sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») na Polónia, ao Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Director das Finanças de Poznań, a seguir «Dyrektor»), actuando em representação do Minister Finansów (Ministro das Finanças), a propósito da determinação, para efeitos da cobrança do IVA, do lugar onde se considera que ocorreu uma prestação de serviços.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 45.º da Directiva 2006/112 determina:

«O lugar das prestações de serviços relacionadas 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, como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, é o lugar onde o bem está situado.»

4 O artigo 52.º, alínea a), desta directiva prevê:

«O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas é o lugar onde a prestação é materialmente executada:

a) Actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos seus organizadores, bem como, eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades.»

5 Nos termos do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), dessa directiva:

«1. O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

[...]

b) Prestações de serviços de publicidade;

[...]

g) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte;

[…]»

Legislação nacional

6 O artigo 27.º, n.º 2, ponto 3, alínea a), da Lei de 11 de Março de 2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n.º 54, posição 535), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «lei relativa ao IVA»), estabelece:

«Por lugar das prestações de serviços que têm por objecto actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, e das prestações similares, como as feiras e exposições, bem como das prestações de serviços acessórias dessas actividades, entende-se o lugar onde essas prestações são materialmente executadas […]»

7 O artigo 27.º, n.º 3, da lei relativa ao IVA tem a seguinte redacção:

«O lugar das prestações de serviços referidas no n.º 4 e fornecidas às:

1) pessoas singulares e colectivas, bem como às entidades organizacionais que não gozam de personalidade jurídica, que tenham sede ou domicílio no território de um Estado terceiro, ou aos

2) sujeitos passivos que tenham sede ou domicílio no território da Comunidade, mas num país diferente do do prestador de serviços,

é o lugar onde o destinatário dos serviços fixou a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável ao qual foi efectuada a prestação de serviços, ou, na sua falta, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

8 Nos termos do artigo 27.º, n.º 4, ponto 2, da lei relativa ao IVA, o n.º 3 aplica-se, nomeadamente, às prestações de serviços de publicidade.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 Em 11 de Fevereiro de 2009, a Inter-Mark requereu ao Dyrektor que lhe fornecesse, por escrito, uma interpretação das disposições da lei relativa ao IVA, no que respeita à determinação do lugar da prestação de serviços de locação de *stands* em feiras e exposições e à determinação desse mesmo lugar quando esses serviços são fornecidos por um subcontratante. Resulta da decisão de reenvio que o aspecto relativo à subcontratação é irrelevante para efeitos do presente pedido de decisão prejudicial.

10 No seu requerimento, a Inter-Mark descreveu a actividade que se propõe exercer como consistindo na disponibilização temporária de *stands* em feiras e exposições a clientes que apresentem os seus produtos ou seus serviços nesses eventos. Esta disponibilização de *stands* é normalmente precedida da elaboração de um projecto e da sua visualização. A prestação de serviços também pode englobar o transporte dos elementos do *stand* e a sua montagem no lugar da organização da feira ou da exposição. Os serviços de locação de *stands* são sobretudo assegurados por subcontratantes estrangeiros com sede ou domicílio no território de Estados-Membros da União ou em Estados terceiros. Contudo, a Inter-Mark não exclui a possibilidade de fornecer os seus serviços a entidades nacionais. Os *stands* em questão devem ser postos à dis-

posição dos locatários, tanto no território polaco como no de Estados-Membros da União ou de Estados terceiros. No termo do contrato, os locatários devem restituir esses *stands* à Inter-Mark.

11 Segundo a Inter-Mark, os encargos com a colocação à disposição desses *stands* devem ser adicionados às taxas que os expositores têm de pagar ao organizador do evento para nele poderem participar. Essas taxas cobrem, designadamente, as despesas com os serviços e fornecimentos de utilidade geral, com a infra-estrutura da feira e com os serviços de comunicação com os média. Em contrapartida, o projecto e a construção do *stand* são da responsabilidade dos expositores, que, para o efeito, recorrem aos serviços da Inter-Mark. Os direitos de entrada que em certa feiras e exposições são exigidos aos visitantes revertem apenas para os seus organizadores.

12 No seu requerimento, a Inter-Mark especificou considerar que os serviços que assim fornecia constituíam prestações de serviços de publicidade na acepção da Directiva 2006/112. A título subsidiário, os ditos serviços poderiam ser qualificados de serviços de locação ou de natureza similar, relativos a bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte.

13 A 4 de Maio de 2009, o Dyrektor, agindo em nome do Minister Finansów, fez uma interpretação individual na qual indicou que prestações como as em causa no processo principal deviam, de acordo com o artigo 27.º, n.º 2, ponto 3, alínea a), da lei relativa ao IVA, ser consideradas prestadas no lugar onde são materialmente executadas. Para sustentar a sua interpretação, o Dyrektor alegou que a publicidade é uma forma de comunicação persuasiva que utiliza técnicas e meios destinados a chamar a atenção para um produto, um serviço ou uma ideia. Ora, as actividades da Inter-Mark não constituíam esse tipo de comunicação, mas sim prestações acessórias da organização de feiras e exposições.

14 A Inter-Mark recorreu dessa interpretação individual para o órgão jurisdicional de reenvio. Em apoio desse recurso, alegou que a interpretação do Dyrektor é contrária, entre outros, aos artigos 52.º, alínea a), e 56.º, n.º 1, alíneas b) e/ou g), da Directiva 2006/112, bem como à jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante dos acórdãos de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França (C-68/92, Colect., p. I-5881), Comissão/Luxemburgo (C-69/92, Colect., p. I-5907) e Comissão/Espanha (C-73/92, Colect., p. I-5997), de 26 de Setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colect., p. I-4595), de 5 de Junho de 2003, Design Concept (C-438/01, Colect., p. I-5617), e de 9 de Março de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Colect., p. I-2427), relativos à 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»).

15 Nestas condições, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«a) As disposições do artigo 52.º, alínea a), da Directiva [2006/112] devem ser interpretadas no sentido de que as prestações de serviços que consistem na disponibilização temporária de *stands* de exposições e de feiras a clientes que apresentam a sua oferta em feiras e exposições são prestações de serviços – mencionadas pelas referidas disposições – acessórias das prestações de organização de feiras e de exposições, ou seja, prestações similares às actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas, que são tributadas no lugar em que são materialmente executadas?

b) Ou deve considerar-se que se trata de prestações de publicidade tributadas no lugar em que o adquirente estabeleceu de modo estável a sede da sua actividade económica ou em que dispõe de um estabelecimento estável ao qual foi fornecida a prestação de serviços ou, na sua falta, no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual, em aplicação do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva [2006/112],

tendo em conta que estas prestações de serviços têm por objecto a disponibilização temporária de *stands* a clientes que apresentam a sua oferta em feiras e exposições, que implicam habitualmente a elaboração prévia de um projecto e a visualização do *stand* e, eventualmente, o transporte dos elementos do *stand* e a sua montagem no lugar de organização das feiras ou exposições, e que os clientes do prestador, que apresentam os seus bens ou serviços, pagam separadamente ao organizador do evento uma taxa pela simples possibilidade de participar nessas feiras ou exposições, que cobre as despesas relativas aos serviços e fornecimentos de utilidade geral, à infra-estrutura da feira, aos serviços dos *media,* etc.?

Cada expositor é pessoalmente responsável pela disposição e pela construção do seu próprio *stand*, recorrendo, para tanto, às prestações de serviços controvertidas, que necessitam de interpretação?

Para o acesso às feiras e exposições, os organizadores pedem aos visitantes que paguem uma entrada, que reverte a favor do organizador do evento e não do prestador de serviços?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se a Directiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que as prestações de serviços que consistem em conceber, disponibilizar temporariamente e, eventualmente, transportar e montar *stands* de exposições para clientes que apresentam os seus produtos e serviços em feiras e exposições são prestações de serviços acessórias da organização

das actividades referidas no artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112, ou prestações de serviços de publicidade previstas no artigo 56.º, n.º 1, alínea b), desse mesmo diploma.

17 Para responder utilmente ao órgão jurisdicional de reenvio, importa, antes de mais, examinar a questão de saber se, conforme alegado pela Inter-Mark e pela Comissão, uma prestação de serviços como aquela a que a questão prejudicial se refere pode integrar o âmbito de aplicação do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112.

18 A este propósito, recorde-se que o Tribunal de Justiça já declarou que basta que uma acção de promoção comporte a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência ou das qualidades de um produto ou serviço, com o objectivo de aumentar as vendas, para que possa ser qualificada de prestação de serviços de publicidade, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, cuja redacção é idêntica à do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 18).

19 O mesmo sucede com qualquer operação que esteja indissociavelmente ligada a uma campanha publicitária e que contribua desse modo para a transmissão da mensagem publicitária. É o caso do fabrico de suportes utilizados numa determinada publicidade (v. acórdão Comissão/França, já referido, n.º 19).

20 Conclui-se que a prestação de serviços que consiste em conceber e disponibilizar temporariamente *stands* de feiras ou de exposições deve ser considerada uma prestação de serviços de publicidade, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112, quando esses *stands* sejam utilizados na transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência ou das qualidades do produto ou do serviço proposto pelo destinatário do serviço, com o objectivo de aumentar as vendas, ou quando estejam indissociavelmente ligados a uma campanha publicitária e contribuam para a transmissão da mensagem publicitária. É, designadamente, o que

se verifica quando esses *stands* constituem o suporte para a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência ou das qualidades do produto, ou servem para a organização de eventos promocionais.

21 Em contrapartida, quando os *stands* não cumprem esses requisitos, uma prestação de serviços como a em causa no processo principal não pode ser qualificada de prestação de serviços de publicidade, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112.

22 Em seguida, para a hipótese de, num caso como o em apreço, a prestação de serviços em causa não integrar o âmbito do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112, importa determinar se essa prestação poderá integrar o âmbito do artigo 52.º, alínea a), do mesmo diploma.

23 A este propósito, recorde-se que, no que respeita às prestações de serviços que podem ser qualificadas de acessórias de uma actividade similar às prestações de serviços referidas no artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112, entre as quais se incluem as actividades exercidas por um organizador de feiras ou de exposições, o Tribunal de Justiça já declarou que as diferentes categorias de prestações incluídas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, cuja redacção corresponde à do artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112, têm designadamente 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 (acórdão Gillan Beach, já referido, n.º 24).

24 Por conseguinte, uma prestação de serviços como aquela a que se refere a questão prejudicial pode ser qualificada de prestação acessória, na acepção do artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112, quando tenha por objecto a concepção e a disponibi-

lização temporária de um *stand* para uma feira ou uma determinada exposição de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, docente, recreativo ou similar, ou de um *stand* que corresponda a um modelo cuja forma, dimensão, composição material ou aspecto visual foram definidos pelo organizador de uma feira ou de uma determinada exposição.

25 Nessa hipótese, tal como sublinharam todos os interessados que apresentaram observações ao Tribunal, deve considerar-se que a concepção e a disponibilização temporária de um *stand* utilizado para efeitos de uma feira ou de uma determinada exposição constituem uma prestação acessória da actividade exercida pelo organizador dessa feira ou evento, incluída na previsão do artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112.

26 Importa, a este propósito, que o *stand* seja fornecido para uma feira ou para uma exposição a realizar num determinado lugar, independentemente de esse evento ocorrer uma só vez ou com regularidade. Com efeito, uma vez que o artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112 impõe a cobrança do IVA no lugar onde a prestação é materialmente executada, a aplicação dessa disposição ao fornecimento de um *stand* que seja utilizado em inúmeras feiras ou exposições realizadas em vários Estados-Membros pode tornar-se excessivamente complexa e, assim, pôr em causa a cobrança fiável e correcta do IVA.

27 Por último, para a hipótese de, em determinados casos, a prestação de serviços em causa no processo principal não integrar nem o âmbito do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), nem o do artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112, importa, para se poder responder utilmente ao órgão jurisdicional de reenvio, determinar que outra disposição dessa directiva pode prever essa prestação.

28 A este propósito, observe-se que, à luz das características da referida prestação de serviços, a disponibilização temporária, contra pagamento, dos elementos materiais

constitutivos do *stand* deveria, nestas condições, ser considerada o elemento determinante dessa prestação. Nessa situação, essa prestação deve ser qualificada de locação de bens móveis corpóreos, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 2006/112. Como se infere do n.º 26 do presente acórdão, é o que acontece quando o *stand* é utilizado em diversas feiras ou exposições realizadas em Estados-Membros diversos.

29 Importa acrescentar que, de qualquer forma e independentemente da situação em causa, uma prestação como a em apreço no processo principal não pode, contrariamente ao que o Governo alemão alega, ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, na acepção do artigo 45.º da Directiva 2006/112.

30 Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que apenas as prestações de serviços que apresentem uma relação suficientemente directa com um bem imóvel são abrangidas pelo referido artigo 45.º (v., por analogia, acórdão de 7 de Setembro de 2006, Heger, C-166/05, Colect., p. I-7749, n.º 24, relativo à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva).

31 Ora, cabe observar que, no processo principal, a prestação de serviços em causa não tem nenhuma relação directa com um bem imóvel, não sendo suficiente para esse efeito o facto de os *stands* das feiras ou das exposições terem de ser pontual e temporariamente instalados em bens imóveis ou no seu interior.

32 Cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, cuja competência é exclusiva no que toca à apreciação dos factos, determinar, atentas as circunstâncias próprias do caso, as características essenciais da prestação de serviços em causa, para procederem à sua qualificação à luz da Directiva 2006/112.

33 Face ao exposto, deve responder-se à questão colocada que a Directiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que uma prestação de serviços que consiste em conceber, disponibilizar temporariamente e, eventualmente, transportar e montar *stands* de feiras ou de exposições para clientes que apresentam os seus produtos ou serviços em feiras e exposições pode ser abrangida pelo âmbito:

— do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), dessa directiva, quando esse *stand* é concebido ou utilizado para fins publicitários;

— do artigo 52.º, alínea a), dessa directiva, quando esse *stand* é concebido e disponibilizado para uma feira ou uma determinada exposição de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, docente, recreativo ou similar, ou corresponde a um modelo cuja forma, dimensão, composição material ou aspecto visual foram definidos pelo organizador de uma feira ou de uma determinada exposição;

— do artigo 56.º, n.º 1, alínea g), dessa directiva, quando a disponibilização temporária, contra pagamento, dos elementos materiais constitutivos desse *stand* constitui o elemento determinante dessa prestação.

Quanto às despesas

34 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, 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:

A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que uma prestação de serviços que consiste em conceber, disponibilizar temporariamente e, eventualmente, transportar e montar *stands* de feiras ou de exposições para clientes que apresentam os seus produtos ou serviços em feiras e exposições pode ser abrangida pelo âmbito:

— **do artigo 56.º, n.º 1, alínea b), dessa directiva, quando esse *stand* é concebido ou utilizado para fins publicitários;**

— **do artigo 52.º, alínea a), dessa directiva, quando esse *stand* é concebido e disponibilizado para uma feira ou uma determinada exposição de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, docente, recreativo ou similar, ou corresponde a um modelo cuja forma, dimensão, composição material ou aspecto visual foram definidos pelo organizador de uma feira ou de uma determinada exposição;**

— **do artigo 56.º, n.º 1, alínea g), dessa directiva, quando a disponibilização temporária, contra pagamento, dos elementos materiais constitutivos desse *stand* constitui o elemento determinante dessa prestação.**

Assinaturas