

|

## 61992J0073

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 17 DE NOVEMBRO DE 1993. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REINO DE ESPANHA. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - SEXTA DIRECTIVA - PRESTACOES DE PUBLICIDADE. - PROCESSO C-73/92.

*Colectânea da Jurisprudência 1993 página I-05997*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

++++

*1. Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Imposto sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Prestações de serviços ° Determinação do lugar de conexão fiscal ° "Prestações de serviços de publicidade" na acepção da Sexta Directiva ° Conceito ° Acção de promoção*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9. , segundo parágrafo, alínea e)]*

*2. Acção por incumprimento ° Carácter objectivo ° Tomada em consideração de uma interpretação incorrecta de um texto comunitário ° Exclusão*

*(Tratado CEE, artigo 169. )*

## Sumário

*1. O conceito de "prestações de serviços de publicidade" na acepção do artigo 9. , n. 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388, relativo ao lugar de conexão fiscal de determinadas prestações de serviços, é um conceito comunitário, que deve ser interpretado uniformemente, a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação que possam resultar de interpretações divergentes.*

*Cabe neste conceito uma acção de promoção, como a venda de mercadorias a preço reduzido, a distribuição gratuita de produtos, a prestação de serviços a preços reduzidos ou gratuitos, a organização de um cocktail ou de um banquete, desde que comporte a transmissão de uma*

*mensagem destinada a informar o público da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto desta acção, com o objectivo de aumentar as vendas.*

*2. A acção por incumprimento ao abrigo do artigo 169. do Tratado tem um carácter objectivo. No quadro desta acção, compete ao Tribunal de Justiça declarar se o alegado incumprimento existe ou não, e o facto de este ser o resultado de uma interpretação incorrecta das disposições comunitárias por um Estado-membro não pode impedir o Tribunal de Justiça de o declarar verificado.*

## **Partes**

*No processo C-73/92,*

*Comissão das Comunidades Europeias, representada por Daniel Calleja y Crespo, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no gabinete de Nicola Anecchino, membro do Serviço Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,*

*demandante,*

*contra*

*Reino de Espanha, representado por Alberto José Navarro González, director-geral da coordenação jurídica e institucional comunitária, e Antonio Hierro Hernández-Mora, abogado del Estado, do Serviço Jurídico do Estado, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de Espanha, 4-6, boulevard E. Servais,*

*demandado,*

*que tem por objecto obter a declaração de que, ao instituir e manter em vigor um regime fiscal em matéria de aplicação do IVA às prestações de serviços de publicidade que exclui do conceito de publicidade determinadas operações, tais como as acções de promoção, contrariamente ao disposto no artigo 9. , n. 2, alínea e), da 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), o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE,*

*O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,*

*composto por: O. Due, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida e M. Díez de Velasco, presidentes de secção, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg e P. J. G. Kapteyn, juízes,*

*advogado-geral: C. Gulmann*

*secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal*

*visto o relatório para audiência,*

*ouvidas as alegações das partes na audiência de 25 de Maio de 1993, na qual a Comissão das Comunidades Europeias foi representada por José Luis Iglesias Buhigues, consultor jurídico, na qualidade de agente,*

*ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Julho de 1993,*

*profere o presente*

*Acórdão*

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

*1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 10 de Março de 1992, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169. do Tratado CEE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao instituir e manter em vigor um regime fiscal em matéria de aplicação do IVA às prestações de serviços de publicidade que exclui do conceito de publicidade determinadas operações, tais como as acções de promoção, contrariamente ao disposto no artigo 9. , n. 2, alínea e), da 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), o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE.*

*2 O sétimo considerando da Sexta Directiva, prevendo o problema do local das operações tributáveis, que tinha provocado conflitos de competência entre os Estados-membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços, enuncia o seguinte:*

*"... 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".*

*3 No prosseguimento do objectivo indicado neste considerando, o n. 1 do artigo 9. , da directiva, dispõe:*

*"por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica..."*

*4 O n. 2 do mesmo artigo introduz uma série de excepções a este princípio. Relativamente às prestações de serviços de publicidade este número prevê o seguinte:*

*"Todavia:*

*...*

*e) 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."*

*5 Esta última disposição foi transposta para o direito espanhol pelo artigo 13. , n. 2, ponto 5, alínea b), da Lei n. 30/85, de 2 de Agosto de 1985, que institui o IVA (BOE n. 190 de 9.8.1985).*

*Este artigo retoma no que respeita aos "serviços publicitários", a regra constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. O artigo 22.º, n.º 5, terceiro parágrafo, do Regulamento Del Impuesto sobre el Valor Añanido (regulamento IVA espanhol) aprovado pelo Decreto real n.º 2028/85, de 30 de Outubro de 1985 (BOE n.º 261 de 31.10.1985), considera como "serviços publicitários":*

*"os serviços prestados em virtude dos contratos de publicidade, produção ou criação publicitária, e difusão ou tarifa publicitária".*

*6 Resulta dos autos que, em resposta a um pedido de informação da Comissão, a administração espanhola, por carta de 20 de Dezembro de 1989, informou que em direito espanhol não eram considerados como serviços publicitários as chamadas operações de promoção realizadas mediante a prestação de serviços de hotelaria ou mediante actividades recreativas, tais como o fornecimento de alimentos, de refeições, a organização de espectáculos, jogos, concursos, festas ou outras manifestações similares.*

*7 Considerando que o regime nacional em causa, ao excluir do conceito de publicidade determinadas operações como as acções de promoção, é contrário ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, a Comissão intentou contra o Reino de Espanha o procedimento previsto no artigo 169.º do tratado CEE.*

*8 Para mais ampla exposição da matéria de facto do litígio, da tramitação processual bem como dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos dos autos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.*

*9 A Comissão precisou na audiência que a sua acção é unicamente dirigida contra a exclusão, em direito espanhol, das acções de promoção do conceito de prestações de serviços de publicidade.*

*10 O Governo espanhol sustenta que esta exclusão não é contrária ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. Alega designadamente que as operações de promoção têm um conteúdo próprio que as diferencia das prestações de serviços de publicidade.*

*11 Importa, por conseguinte, examinar se as acções de promoção constituem prestações de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.*

*12 Este último artigo é uma norma de conflitos que determina o lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade e, por conseguinte, a delimitação das competências dos Estados-membros. Daí decorre que o conceito de "prestações de serviços de publicidade" é um conceito comunitário, que deve ser interpretado uniformemente, a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação que possam resultar de interpretações divergentes.*

13 Como resulta do sétimo considerando, já referido, da Sexta Directiva, a determinação do lugar de tributação das prestações de serviços de publicidade no local em que o destinatário tem a sede da sua actividade económica justifica-se pelo facto de o custo dessas prestações, efectuadas entre sujeitos passivos, estar incluído no preço dos bens. O legislador comunitário considerou portanto que, na medida em que o destinatário vende habitualmente mercadorias ou fornece serviços que são objecto de publicidade no Estado onde tem a sua sede, recebendo o IVA correspondente do consumidor final, como o IVA tem por matéria colectável a prestação de serviços de publicidade deve ele próprio ser pago pelo destinatário a esse Estado. Esta justificação constitui um dos elementos que importa tomar em consideração a fim de interpretar a expressão "prestações de serviços de publicidade" constante do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

14 Importa salientar que o conceito de publicidade comporta necessariamente a difusão duma mensagem destinada a informar os consumidores da existência e das qualidades de um produto ou de um serviço, com o objectivo de aumentar as vendas; embora a difusão desta mensagem se faça habitualmente mediante palavras, escritos e/ou imagens, através da imprensa, da rádio e/ou da televisão, pode também ser realizada pela utilização parcial ou mesmo exclusiva de outros meios.

15 A fim de determinar, em caso de utilização exclusiva de outros meios, se a operação em causa constitui uma prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, importa sempre tomar em consideração todas as circunstâncias que rodeiam a prestação em causa. Verifica-se uma circunstância que permite qualificar de "publicidade" uma prestação quando os meios utilizados foram obtidos por uma agência de publicidade. Todavia, esta qualidade do prestador de serviços não é uma condição indispensável da qualificação. Com efeito, não está excluído que uma prestação de publicidade seja fornecida por uma empresa que não se ocupe exclusivamente, nem sequer principalmente, de publicidade, mesmo que esta hipótese seja pouco provável.

16 Assim, basta que uma acção de promoção, como a venda de mercadorias a preço reduzido, a distribuição gratuita de produtos, a prestação de serviços a preços reduzidos ou a título gratuito, ou a organização de um cocktail ou de um banquete, comporte a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto dessa acção, com o objectivo de aumentar as vendas, para que se possa qualificar como prestação de serviços de publicidade na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

17 Daí decorre que o regime fiscal espanhol, na medida em que exclui do conceito de prestações de serviços de publicidade as acções de promoção, mesmo quando estas preenchem os critérios enunciados acima, é contrário ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

18 Segundo o Governo espanhol, mesmo que o Tribunal de Justiça rejeite a sua tese relativa à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, não pode, todavia, ser levado a constatar um incumprimento da Espanha às obrigações que decorrem do direito comunitário, porque os termos da disposição em discussão não tinham sido suficientemente definidos pelas instituições comunitárias competentes.

19 Esta argumentação não pode ser acolhida. Convém referir a este respeito que a acção por incumprimento tem carácter objectivo e no quadro de tal acção compete ao Tribunal declarar se o alegado incumprimento existe ou não (v. acórdãos de 21 de Junho de 1988, Comissão/Irlanda, 415/85, Colect., p. 3097, n.º 9, e Comissão/Reino Unido, 416/85, Colect., p. 3127, n.º 9). O facto de um incumprimento ser o resultado de uma interpretação incorrecta das disposições comunitárias por um Estado-membro, não pode impedir o Tribunal de Justiça de o declarar verificado.

*20 Resulta das considerações que precedem que, ao instituir e manter em vigor um regime fiscal em matéria de aplicação de IVA às prestações de serviços de publicidade que exclui deste conceito as acções de promoção, mesmo que estas comportem a transmissão duma mensagem destinada a informar os consumidores da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto da mesma, visando aumentar as vendas, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva, designadamente do seu artigo 9.º, n.º 2, alínea e), e do Tratado CEE.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*21 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Reino de Espanha sido vencido, há que condená-lo nas despesas.*

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*decide:*

*1) Ao instituir e manter em vigor um regime fiscal em matéria de aplicação de IVA às prestações de serviços de publicidade que exclui deste conceito as acções de promoção, mesmo que estas comportem a transmissão duma mensagem destinada a informar os consumidores da existência e das qualidades do produto ou serviço que é objecto da mesma, visando aumentar as vendas, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da 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, designadamente do seu artigo 9.º, n.º 2, alínea e), e do Tratado CEE.*

*2) O Reino de Espanha é condenado nas despesas.*