ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de Dezembro de 2010 *

No processo C-430/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 9 de Outubro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Novembro de 2009, no processo

Euro Tyre Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (relator), A. Ó Caoimh e P. Lindh, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,
secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Euro Tyre Holding BV, por T. C. van Zwieten, belastingadviseur,

— em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e B. Koopman, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por K. Georgiadis, M. Germani e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

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

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-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 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, 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), conforme alterada pela Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996 (JO L 338, p. 89, a seguir «Sexta Directiva»), em conjugação com os artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B, A, n.º 1, da mesma directiva.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Euro Tyre Holding BV (a seguir «ETH») e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito das liquidações do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a que aquela sociedade foi sujeita na sequência de uma transacção relativa a bens que foram objecto de duas entregas sucessivas.

Quadro jurídico

Sexta Directiva

3 O artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Sexta Directiva dispõe:

«Por "lugar de entrega de um bem" entende-se:

a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro – o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. […]

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

4 Nos termos do artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva:

«Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja

nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a), do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.º-B.»

5 O artigo 28.º-B, A, n.º 1, da referida directiva prevê:

«Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.»

6 O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, desta mesma directiva tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixad[a]s pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) As entregas de bens, na acepção do artigo 5.º, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.»

7 O artigo 22.º da Sexta Directiva, na sua redacção resultante do artigo 28.º-H da mesma directiva, prevê diversas obrigações para os devedores, relativas, designadamente, à contabilidade, à facturação, à declaração e ao mapa recapitulativo que os mesmos são obrigados a apresentar à Administração Fiscal. O n.º 6, alínea b), primeiro parágrafo, desse artigo dispõe:

«Todos os sujeitos passivos identificados para efeitos de [IVA] devem apresentar igualmente um mapa recapitulativo dos adquirentes identificados para efeitos de [IVA] aos quais tenham feito a entrega de bens nas condições previstas no ponto A, alíneas a) e d), do artigo 28.º-C, bem como dos destinatários, identificados para efeitos de [IVA], das operações referidas no quinto parágrafo.»

Regulamentação nacional

8 Decorre das observações escritas submetidas ao Tribunal de Justiça pelo Governo neerlandês que as disposições nacionais aplicáveis ao litígio no processo principal são as que resultam da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «Lei de 1968»).

9 Nos termos do artigo 5.º da Lei de 1968, o lugar da entrega situa-se, no caso de o bem a que se refere a entrega ser expedido ou transportado, no local onde começa a expedição ou o transporte.

10 Por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Lei de 1968, o imposto é de 0% para as entregas de bens e as prestações de serviços enumeradas na tabela II da referida lei, desde que estejam satisfeitas as condições estabelecidas por uma medida geral de administração.

11 A rubrica 6, alínea a), da referida tabela II, na sua redacção em vigor à data dos factos no processo principal, referia «os bens que são transportados para outro Estado-Membro e que aí estão sujeitos a um imposto sobre a sua aquisição intracomunitária».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A ETH é uma sociedade neerlandesa cuja actividade comercial consiste no fornecimento de peças sobresselentes para veículos automóveis e outros veículos. No período compreendido entre 1 de Outubro de 1997 e 31 de Janeiro de 1999, vendeu vários lotes de pneus, nas condições de entrega «à saída do armazém», a duas sociedades estabelecidas na Bélgica, a Miroco BVBA e a VBS BVBA (a seguir, respectivamente, «Miroco» e «VBS» ou, em conjunto, «compradores»). Estas condições de entrega implicavam que a ETH devia entregar as mercadorias no seu armazém situado em Venlo (Países Baixos) e que o transporte a partir deste se devia fazer por conta e risco dos compradores. Estes, no momento da conclusão dos contratos de compra e venda, anunciaram à ETH que as mercadorias seriam transportadas para a Bélgica.

13 A ETH entregou aos compradores, relativamente às referidas vendas, facturas que não incluíam a referência ao IVA. Estes tinham pago as mercadorias previamente à entrega das mesmas.

14 Antes da entrega das mercadorias em execução dos contratos de compra e venda, os compradores revenderam-nas, cada um por seu lado, à Banden Decof NV (a seguir «Decof»), uma sociedade estabelecida na Bélgica, prevendo condições de entrega segundo as quais o transporte das mercadorias para o estabelecimento da Decof era efectuado por conta e risco da Miroco ou da VBS, consoante os casos.

15 As mercadorias foram levantadas por um representante da Miroco ou da VBS, no armazém da ETH nos Países Baixos, e transportadas directamente para o estabelecimento da Decof na Bélgica, num camião com motorista posto à disposição das referidas sociedades, a título oneroso, pela Decof. No acto de cada levantamento, o motorista entregou à ETH uma declaração, assinada por si, que indicava que as mercadorias eram transportadas para a Bélgica. A ETH foi informada ulteriormente de que as mercadorias não tinham sido transportadas com destino aos compradores. Não interveio no transporte.

16 Antes das entregas, a Administração Fiscal tinha confirmado, a pedido da ETH, que os números de identificação de IVA dos compradores estavam correctos. Em seguida, a ETH apresentou, no que respeita às referidas entregas, a declaração referida no artigo 22.º, n.º 6, alínea b), da Sexta Directiva.

17 Na sequência de uma inspecção efectuada à ETH em 1999, o Inspecteur, enquanto autoridade competente nos Países Baixos em matéria de cobrança do IVA, rejeitou a declaração de aplicação da taxa zero e notificou a esta sociedade dois avisos de liquidação do IVA relativo, respectivamente, ao período entre 1 de Janeiro de 1997 e 31 de Dezembro de 1998 e ao mês de Janeiro de 1999. Após uma primeira reclamação, o Inspecteur anulou os avisos de liquidação, por conterem um erro no nome do destinatário. Corrigido esse erro, o Inspecteur emitiu dois novos avisos de liquidação. Após nova reclamação, o referido Inspecteur reduziu o montante da primeira liquidação e confirmou o montante relativo à segunda liquidação.

18 A ETH interpôs recurso destes últimos avisos de liquidação para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. No seu acórdão de 6 de Março de 2007, este órgão jurisdicional considerou que o transporte intracomunitário que teve lugar entre os Países Baixos e a Bélgica se inseria no âmbito de entregas feitas pelos compradores à Decof. Assim, tendo em conta o acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colect., p. I-3227), a ETH não podia, no que respeita às suas entregas aos compradores,

aplicar a isenção baseada na entrega intracomunitária prevista no artigo 28.º-C, A, alínea a), da Sexta Directiva. O referido órgão jurisdicional considerou, no entanto, por outros motivos, que o pedido era parcialmente procedente e reduziu ambas as liquidações impugnadas. A ETH interpôs recurso do referido acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio.

19 Foi nestas circunstâncias que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«À luz do artigo 28.º-C, A, proémio e alínea a), da Sexta Directiva relativa ao IVA, bem como dos artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.º-B, A, [n.º 1], [...] da mesma directiva, como se deve determinar, nos casos em que a mesma mercadoria é objecto de duas entregas sucessivas efectuadas entre sujeitos passivos agindo nessa qualidade, de modo a que se possa falar de uma expedição ou de um transporte intracomunitário único, qual a entrega a que o transporte intracomunitário deve ser imputado, quando o transporte da mercadoria é efectuado pela pessoa que tem tanto a qualidade de compradora na primeira entrega como a qualidade de vendedora na segunda entrega ou por conta dessa pessoa?»

Quanto à questão prejudicial

20 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, quando um bem é objecto de duas entregas sucessivas entre diferentes sujeitos passivos agindo nessa qualidade, mas de um único transporte intracomunitário, é à primeira ou à segunda entrega que deve ser imputado este transporte, uma vez que esta operação é subsumível ao conceito de entrega intracomunitária na acepção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, lido em conjugação

com os artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.º-B, A, n.º 1, da mesma directiva.

21 Decorre da decisão de reenvio que, com esta questão, o órgão jurisdicional nacional visa obter um esclarecimento sobre a resposta que o Tribunal de Justiça deu no acórdão EMAG Handel Eder, já referido. Com efeito, no n.º 45 desse acórdão e no n.º 1, primeiro parágrafo, do dispositivo deste, o Tribunal de Justiça declarou que quando duas entregas sucessivas que têm por objecto os mesmos bens, efectuadas a título oneroso entre sujeitos passivos agindo nessa qualidade, dão origem a uma única expedição intracomunitária ou a um único transporte intracomunitário desses bens, essa expedição ou esse transporte só podem ser imputados a uma das duas entregas, que será a única isenta por aplicação do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que o Tribunal de Justiça não precisou de que maneira importa determinar a qual das duas entregas o transporte deve ser imputado.

22 O processo que conduziu ao acórdão EMAG Handel Eder, já referido, insere-se num contexto factual análogo ao do processo principal. Com efeito, nesse processo, estavam em causa duas entregas sucessivas de um mesmo bem que tinha sido objecto de um único transporte intracomunitário. Como no processo principal, as duas entregas implicavam três sujeitos passivos estabelecidos em dois Estados-Membros diferentes. Todavia, no referido processo, o adquirente intermédio tinha recebido um pedido de fornecimento de bens do comprador final, antes de efectuar a aquisição destes bens ao seu fornecedor, enquanto o processo principal respeita a uma situação na qual o adquirente intermédio revende ao comprador final os bens que adquiriu previamente ao seu fornecedor, sem que antes tenha havido uma encomenda.

23 No n.º 38 do acórdão EMAG Handel Eder, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que, mesmo que duas entregas sucessivas só dêem lugar a uma única deslocação de bens, há que considerar que se sucedem no tempo.

24 Quanto ao lugar destas duas entregas, o Tribunal de Justiça considerou que se a entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário de bens, e que, portanto, tem como corolário uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada da referida expedição ou do referido transporte, é a primeira das duas entregas sucessivas, considera-se que a segunda entrega se situa no lugar da aquisição intracomunitária que a precedeu, ou seja, no Estado-Membro da chegada. Inversamente, se a entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário de bens é a segunda das duas entregas sucessivas, considera-se que a primeira entrega, que, por hipótese, ocorreu antes da expedição ou do transporte dos bens, se situa no Estado-Membro da partida dessa expedição ou desse transporte (acórdão EMAG Handel Eder, já referido, n.º 50).

25 Por conseguinte, só o lugar da entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário de bens é determinado em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva; considera-se que esse lugar se situa no Estado-Membro de partida dessa expedição ou desse transporte. O lugar da outra entrega é determinado em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da mesma directiva; considera-se que esse lugar se situa quer no Estado-Membro de partida quer no Estado-Membro de chegada da referida expedição ou do referido transporte, consoante essa entrega seja a primeira ou a segunda das duas entregas sucessivas (acórdão EMAG Handel Eder, já referido, n.º 51).

26 Estas considerações são transponíveis para circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

27 Quanto a saber a que entrega deve ser imputado o transporte intracomunitário se este for efectuado pela pessoa ou por conta da pessoa que, na qualidade de primeiro adquirente e segundo fornecedor, está envolvida nas duas entregas, importa observar que nenhuma regra geral está prevista a este respeito na Sexta Directiva. A resposta a esta questão depende de uma apreciação global de todas as circunstâncias

particulares que permitam determinar qual das entregas preenche todas as condições de que depende uma entrega intracomunitária.

28 A este respeito, é de recordar que, tal como outros conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva (v., designadamente, acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 44, e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 41), os conceitos de entrega intracomunitária e de aquisição intracomunitária têm um carácter objectivo e aplicam-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (acórdãos de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colect., p. I-7797, n.º 38, e de 7 de Dezembro de 2010, R., C-285/09, Colect., p. I-12605, n.º 39).

29 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a isenção da entrega intracomunitária de um bem, na acepção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstre que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v., neste sentido, acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 42; de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 23; e de 18 de Novembro de 2010, X, C-84/09, Colect., p. I-11645, n.º 27).

30 Ainda que o órgão jurisdicional de reenvio se interrogue unicamente sobre a condição relativa ao transporte intracomunitário, importa tomar igualmente em conta as outras duas condições enumeradas no número anterior, na medida em que as circunstâncias em que estas últimas são preenchidas podem ter importância aquando da apreciação da condição em causa no processo principal.

31 Tratando-se, em primeiro lugar, da transferência do direito de dispor do bem como proprietário no âmbito de entregas feitas sucessivamente, importa recordar que o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 38 do acórdão EMAG Handel Eder, já referido, que o adquirente intermédio só pode transferir para o segundo adquirente o poder de dispor do bem como proprietário, se o tiver recebido previamente do primeiro vendedor.

32 Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, há assim que considerar que o levantamento das mercadorias do armazém da ETH pelo representante do primeiro adquirente deve ser considerado como a transferência para este do direito de dispor do bem como proprietário, elemento que deve ser imputado à primeira entrega.

33 Todavia, esta circunstância não basta, por si só, para concluir que a primeira entrega constitui uma entrega intracomunitária. Com efeito, não se pode excluir que a segunda transferência do poder de dispor do bem como proprietário possa igualmente ter lugar no território do Estado-Membro da primeira entrega, e isto antes de ocorrer o transporte intracomunitário. Em tal caso, o transporte intracomunitário já não pode ser imputado a essa entrega.

34 No caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado-Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor, devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objectivos (v., neste sentido, acórdão X, já referido, n.º 47 e jurisprudência referida).

35 No caso concreto, se os compradores, na qualidade de primeiros adquirentes, manifestaram a sua intenção de transportar os bens para um Estado-Membro que não o da entrega e se apresentaram com o seu número de identificação para efeitos de IVA atribuído por este outro Estado-Membro, era lícito à ETH considerar que as operações que efectuava constituíam entregas intracomunitárias.

36 Todavia, após a transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário, o fornecedor que efectuou a primeira entrega pode ser considerado devedor do IVA sobre esta operação, se tiver sido informado por este adquirente de que o bem seria revendido a outro sujeito passivo antes de ter deixado o Estado-Membro de entrega e se, na sequência desta informação, não tiver enviado ao adquirente uma factura rectificada incluindo o IVA.

37 Em seguida, no que respeita à condição relativa à prova, na medida em que constitui uma das condições da isenção recordadas no n.º 29 do presente acórdão, importa notar que, mesmo que, em princípio, incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado-Membro de entrega e em que cabe a este adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado-Membro de entrega, a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.

38 É certo que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em tal caso, é legítimo exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a operação que efectua não o conduz a participar numa fraude fiscal. Todavia, após o fornecedor ter cumprido as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo a obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega sido

cumprida pelo adquirente, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.os 66 e 67).

39 Resulta dos autos que, no processo principal, a ETH, ao qualificar a sua entrega como intracomunitária e ao isentá-la do IVA, se baseou no número de identificação de IVA belga dos compradores, cuja verificação pediu às autoridades fiscais neerlandesas, e na declaração dos compradores, apresentada no acto do levantamento das mercadorias no seu armazém, indicando que estas seriam transportadas para a Bélgica. A questão de saber se a ETH, ao agir assim, preencheu as suas obrigações relativas à prova e à diligência insere-se na apreciação do órgão jurisdicional de reenvio efectuada com base nas condições previstas a este respeito pelo direito nacional.

40 Por fim, no que toca à condição relativa à expedição ou ao transporte do bem para fora do Estado-Membro da entrega, importa precisar que, embora, como resulta do n.º 45 do acórdão EMAG Handel Eder, já referido, a questão de saber quem detém o poder de dispor dos bens durante o transporte intracomunitário seja irrelevante, a circunstância de este transporte ser efectuado pelo proprietário do bem ou por conta deste pode, contudo, influir na decisão de imputação do referido transporte à primeira ou à segunda entrega. Todavia, nos casos em que o transporte é efectuado por ou por conta da pessoa que participa nas duas operações, como no processo principal, esta circunstância não é determinante.

41 Assim, o facto de, no processo principal, o segundo adquirente ter estado envolvido no transporte não é um elemento que permita concluir que este transporte deve ser imputado à segunda entrega.

42 Do mesmo modo, a circunstância de os bens não terem sido transportados para o endereço dos primeiros adquirentes não permite excluir que o transporte tenha sido

efectuado no quadro da primeira entrega, na medida em que a aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária está sujeita à condição de o transporte dever ser concluído num Estado-Membro diferente do da entrega, sendo irrelevante, para o efeito, o endereço em que o transporte termina.

43 Esta interpretação não é infirmada pela letra do artigo 28.º-B, A, n.º 1, da Sexta Directiva, segundo a qual o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente. Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o objectivo prosseguido pelo regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros, em que se insere a referida disposição, é transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (v., neste sentido, acórdão de 22 de Abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, Colect., p. I-3581, n.ºs 30 e 31), e não determinar a pessoa que efectuou uma aquisição intracomunitária.

44 Face às considerações que antecedem, há que responder à questão submetida que, quando um bem é objecto de duas entregas sucessivas entre diferentes sujeitos passivos agindo nessa qualidade, mas de um único transporte intracomunitário, a determinação da operação à qual esse transporte deve ser imputado, a saber, a primeira ou a segunda entrega – sendo essa operação subsumível, por esse facto, no conceito de entrega intracomunitária, na acepção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, lido em conjugação com os artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.º-B, A, n.º 1, da mesma directiva –, deve ser feita à luz de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto, a fim de apurar qual das duas entregas preenche o conjunto das condições de que depende uma entrega intracomunitária.

45 Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que o primeiro adquirente, tendo obtido o direito de dispor de um bem como proprietário

no território do Estado-Membro da primeira entrega, manifesta a sua intenção de transportar esse bem para outro Estado-Membro e se apresenta com o seu número de identificação para efeitos de IVA atribuído por este último Estado, o transporte intracomunitário deve ser imputado à primeira entrega, na condição de o direito de dispor do bem como proprietário ter sido transferido para o segundo adquirente no Estado-Membro de destino do transporte intracomunitário. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esta condição está preenchida no litígio que lhe é submetido.

Quanto às despesas

46 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 apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Quando um bem é objecto de duas entregas sucessivas entre diferentes sujeitos passivos agindo nessa qualidade, mas de um único transporte intracomunitário, a determinação da operação à qual esse transporte deve ser imputado, a saber, a primeira ou a segunda entrega – sendo essa operação subsumível, por esse facto, no conceito de entrega intracomunitária, na acepção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, 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, conforme alterada pela Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, lido em conjugação com os artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º-A, n.º 1, alínea a),

primeiro parágrafo, e 28.º-B, A, n.º 1, da mesma directiva –, deve ser feita à luz de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto, a fim de apurar qual das duas entregas preenche o conjunto das condições de que depende uma entrega intracomunitária.

Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que o primeiro adquirente, tendo obtido o direito de dispor de um bem como proprietário no território do Estado-Membro da primeira entrega, manifesta a sua intenção de transportar esse bem para outro Estado-Membro e se apresenta com o seu número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado atribuído por este último Estado, o transporte intracomunitário deve ser imputado à primeira entrega, na condição de o direito de dispor do bem como proprietário ter sido transferido para o segundo adquirente no Estado-Membro de destino do transporte intracomunitário. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esta condição está preenchida no litígio que lhe é submetido.

Assinaturas