ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

6 de Abril de 2006 *

No processo C-245/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), por decisão de 26 de Maio de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de Junho de 2004, no processo

EMAG Handel Eder OHG

contra

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (relator) e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 27 de Outubro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da EMAG Handel Eder OHG, por W. Dellacher, Rechtsanwalt, assistido por A. Breschan, Wirtschaftsprüfer,

— em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis e por G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— em representação do Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, por C. Jackson e por S. Nwaokolo, na qualidade de agentes, assistidas por M. Angiolini, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e K. Gross, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 10 de Novembro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação 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), na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»), em especial do seu artigo 8.°, n.° 1, relativo ao lugar da entrega de um bem.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito do litígio que opõe a EMAG Handel Eder OHG (a seguir «EMAG»), sociedade com sede na Áustria, à Finanzlandesdirektion für Kärnten (Direcção de Finanças do *Land* da Caríntia), relativamente à dedução, pela EMAG, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») liquidado a montante.

Quadro jurídico

Sexta Directiva

3 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva dispõe que «[e]stão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado [...] [a]s entregas de bens [...] 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, «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

5 O artigo 8.º da Sexta Directiva, que figura no título VI desta, sob a epígrafe «Lugar das operações tributáveis», prevê, no seu n.º 1, alíneas a) e b):

«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.»

6 A Sexta Directiva contém um título XVI A, sob a epígrafe «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», que foi introduzido pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), e compreende os artigos 28.º-A a 28.º-N.

7 O artigo 28.º-A da Sexta Directiva dispõe:

«1. 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 [...].

[...]

[...]

3. Por «aquisição intracomunitária» de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem.

[...]

7. Os Estados-Membros tomarão as medidas necessárias para garantir que sejam qualificadas como aquisições intracomunitárias de bens as operações que, se tivessem sido efectuadas no território de um país por um sujeito passivo agindo como tal, teriam sido qualificadas como entregas de bens, [...] na acepção do artigo 5.º»

8 O artigo 28.º-B, A, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«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.»

9 O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas 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.»

10 O artigo 17.º, n.os 2, alínea a), e 3, alínea b), da Sexta Directiva, na versão resultante do artigo 28.º-F, n.º 1, da mesma directiva, dispõe:

«2. Desde que os bens [...] sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

d) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 28.º-A.

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 2, desde que os bens [...] sejam utilizados para efeitos:

[...]

b) Das suas operações isentas [...] nos pontos A e C do artigo 28.º-C.»

Legislação nacional

11 O § 3, n.os 1, 7 e 8 da Umsatzsteuergesetz 1994 (a seguir «UStG 1994»), na versão aplicável à data dos factos do processo principal, dispõe:

«(1) Consideram-se entregas as prestações pelas quais um comerciante faculte a um adquirente, ou, por ordem deste, a um terceiro, o poder de disposição, em nome próprio, de um bem. O poder de disposição sobre o bem poderá ser transmitido pelo próprio comerciante ou, por ordem deste, por um terceiro.

[...]

(7) A entrega considera-se realizada no lugar em que se encontra o bem no momento da transmissão do poder de disposição.

(8) Quando o objecto de uma entrega seja transportado ou expedido para o adquirente, ou, por ordem deste, para um terceiro, a entrega considera-se realizada no lugar do início do transporte ou da entrega do bem a um despachante, transportador ou fretador. Há expedição quando o comerciante faz transportar o bem através de um transportador ou fretador para um terceiro ou quando encarrega um despachante de efectuar o transporte.»

12 O n.º 8 deste artigo foi alterado pela Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I n.º 106/1999) com o objectivo de, segundo as explicações dadas pelo legislador austríaco, o adaptar ao artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, passando a ter a seguinte redacção:

«Quando o objecto de uma entrega for transportado ou expedido pelo fornecedor ou pelo adquirente, a entrega considera-se realizada no lugar do início do transporte ou da expedição do bem para o adquirente ou, por ordem deste, para um terceiro. Há expedição quando o bem seja transportado através de um transportador ou expedidor ou quando seja encarregado um despachante de efectuar o transporte. A expedição inicia-se com a entrega do bem ao despachante, transportador ou fretador.»

13 O § 12, n.º 1, ponto 1, da UStG 1994, aplicável em matéria de dedução do IVA pago a montante, prevê:

«O empresário pode deduzir os seguintes montantes do imposto pago a montante:

1) O imposto mencionado separadamente numa factura (§ 11) de que é destinatário, respeitante a entregas de bens e outras prestações efectuadas em território nacional por outros empresários para utilização na sua empresa [...]».

Litígio no processo principal

14 Em 1996 e 1997, a EMAG adquiriu metais não ferrosos à K GmbH (a seguir «K»), igualmente com sede na Áustria.

15 A própria K adquiriu as mercadorias em causa a fornecedores com sede em Itália ou nos Países Baixos (a seguir «fornecedores»). É pacífico que a EMAG não conhecia os fornecedores da K. Após a conclusão de cada transacção, a K dava instruções aos seus fornecedores para entregarem essas mercadorias a um despachante por ela encarregue de as transportar directamente por camião para as instalações da EMAG na Áustria ou para as instalações dos clientes desta, também na Áustria, segundo as indicações dadas à K pela EMAG.

16 A K facturou à EMAG o preço de compra das mercadorias acordado entre as duas, acrescido de 20% do IVA austríaco. Seguidamente, a EMAG pediu para beneficiar da dedução deste imposto enquanto imposto pago a montante.

17 O Finanzamt competente e depois a Finanzlandesdirektion für Karnten recusaram esta dedução com fundamento em que a K tinha facturado indevidamente o IVA à EMAG. Esta última interpôs então recurso no Verwaltungsgerichtshof.

18 A EMAG alega que o § 3, n.º 8, da UStG 1994 não era aplicável às entregas que lhe eram efectuadas pela K, pois a ordem de expedição das mercadorias para a Áustria não era dada por ela, mas sim pela K. A este propósito, sublinha que não conhecia os fornecedores da K, que esta tinha a possibilidade, até ao fim de cada entrega, de alterar o lugar de destino ou o destinatário, tendo por vezes feito uso desta possibilidade, e que era a K que suportava todos os riscos de perda ou deterioração das mercadorias até à sua recepção pela EMAG ou pelos clientes desta última.

19 A EMAG considera, assim, que o lugar das entregas que lhe foram efectuadas pela K se situava na Áustria, pelo que estas estavam sujeitas ao IVA austríaco com origem

em K. Por isso, foi com razão que a K lhe facturou o referido IVA e que a própria EMAG pediu a sua dedução enquanto IVA pago a montante.

20 Segundo a Finanzlandesdirektion, num primeiro momento, a K pagava as mercadorias aos seus fornecedores, que as punham à disposição da K nos Países Baixos ou em Itália. Num segundo momento, a K confiava a despachantes o transporte das mercadorias, de Itália ou dos Países Baixos para a Áustria, onde eram entregues à EMAG ou, por ordem sua, a clientes seus. A Finanzlandesdirektion sublinha que o transporte de mercadorias era efectuado pela K em cumprimento da sua obrigação de entrega para com a EMAG e que esta última estava informada desse facto.

21 Face a estas circunstâncias, a Finanzlandesdirektion considera que o § 3, n.º 8, da UStG 1994 era aplicável às entregas efectuadas pela K à EMAG. Uma vez que a entrega das mercadorias aos despachantes mandatados pela K era efectuada em Itália ou nos Países Baixos, o lugar das entregas efectuadas pela K à EMAG situava-se num ou noutro destes dois Estados-Membros, em conformidade com a referida disposição. Por aplicação do § 12, n.º 1, ponto 1, da UStG 1994, a dedução do IVA pago a montante só seria possível se as operações facturadas tivessem sido efectuadas na Áustria. Entende que, como todas as operações foram executadas em Itália ou nos Países Baixos, foi indevidamente que a EMAG deduziu o IVA pago a montante.

22 O órgão jurisdicional de reenvio nota que, no processo que tem pendente perante si, foram executadas duas entregas distintas por meio de uma só deslocação física de bens.

23 O mesmo órgão considera que, em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar da primeira entrega, efectuada pelos fornecedores italianos ou neerlandeses à K, se situa no lugar da partida da expedição ou do transporte dos bens, ou seja, em Itália ou nos Países Baixos. Ao invés, interroga-se quanto ao lugar da segunda entrega, efectuada pela K à EMAG.

24 A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio entende que a letra do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Sexta Directiva não resolve a questão de saber se há que imputar a deslocação intracomunitária de bens unicamente à primeira entrega ou se esta pode ser imputada simultaneamente às duas entregas. Na segunda hipótese, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se o lugar da segunda entrega, efectuada pela K à EMAG, se situa no lugar efectivo da partida dos bens (no processo principal, em Itália ou no Países Baixos) ou no local em que terminou a primeira entrega (no processo principal, na Áustria).

25 Foi nestas circunstâncias que o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que o lugar do início da expedição ou do transporte também se aplica quando vários empresários celebram um contrato de fornecimento sobre o mesmo bem e os diversos contratos são cumpridos através de uma só deslocação do bem?

2) É possível considerar várias entregas de bens como entregas intracomunitárias isentas do pagamento de imposto, quando vários empresários celebram um

contrato de fornecimento sobre o mesmo bem e os diversos contratos são cumpridos através de uma única deslocação do bem?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: vale como lugar do início da segunda entrega o lugar efectivo de partida do bem ou o lugar de chegada da primeira entrega?

4) Tem relevância para a resposta às questões 1 a 3 saber quem tem o poder de disposição sobre o bem durante a respectiva deslocação?»

Observações preliminares

26 A título preliminar, recorde-se que, através da Directiva 91/680, que tem em vista a abolição das fronteiras fiscais entre os Estados-Membros, o legislador comunitário suprimiu definitivamente, a partir de 1 de Janeiro de 1993, as tributações na importação e os desagravamentos na exportação, nas trocas entre os Estados-Membros (segundo e terceiro considerandos da referida directiva).

27 Todavia, por ter verificado que, nesta data, não estavam reunidas as condições que teriam permitido a aplicação do princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados sem prejudicar, no tráfego comunitário entre sujeitos passivos, o princípio da atribuição da receita fiscal,

correspondente à aplicação do imposto na fase do consumo final, ao Estado-Membro onde ocorre esse consumo final, o legislador comunitário instituiu, com o título XVI A da Sexta Directiva, um regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, baseado na introdução de um novo facto gerador do imposto, nomeadamente a aquisição intracomunitária de bens (sétimo a décimo considerandos da Directiva 91/680).

28 O artigo 28.°-A, n.° 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva dispõe que ficam sujeitas ao IVA «[a]s 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». A aquisição intracomunitária é definida no n.° 3, primeiro parágrafo, do mesmo artigo como «a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem».

29 Como a advogada-geral observa nos n.^{os} 23 a 25 das suas conclusões, qualquer aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte intracomunitário de bens, por força do artigo 28.°-A, n.° 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, tem como corolário uma entrega isenta no Estado-Membro de partida da referida expedição ou do referido transporte, por aplicação do artigo 28.°-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da mesma directiva.

30 No âmbito do regime transitório previsto no título XVI A da Sexta Directiva, o vendedor, por um lado, efectua uma entrega isenta no Estado-Membro de partida da

expedição ou do transporte intracomunitário de bens, por aplicação dos artigos 8.°, n.° 1, alínea a), e 28.°-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, dessa directiva e, por outro, obtém deste Estado-Membro a dedução ou o reembolso do IVA devido ou pago a montante no referido Estado-Membro por esse bens, nos termos do artigo 17.°, n.° 3, alínea b), da mesma directiva, na versão resultante do artigo 28.°-F, n.° 1, da referida directiva. Quanto ao adquirente, este realiza uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada da referida expedição ou do referido transporte intracomunitário, em conformidade com o artigo 28.°-A, n.° 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.°-B, A, n.° 1, da Sexta Directiva.

31 Este mecanismo permite transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde teve lugar o consumo final dos bens entregues.

Quanto à segunda e quarta questões

32 Com as suas segunda e quarta questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, quando duas entregas sucessivas que têm por objecto os mesmos bens, efectuadas a título oneroso entre sujeitos passivos agindo nessa qualidade, dão lugar a uma única expedição intracomunitária ou a um único transporte intracomunitário desses bens, essas entregas podem constituir entregas isentas por aplicação do artigo 28.°-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva e se, para responder a esta questão, é relevante saber quem, de entre o primeiro vendedor, o adquirente intermédio e o segundo adquirente, detém o poder de dispor dos bens durante a expedição ou o transporte.

33 Numa situação como a do processo principal, as duas entregas sucessivas só poderiam ser isentas de imposto, por aplicação do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, se a única deslocação intracomunitária de bens fosse imputada simultaneamente às duas entregas.

34 Se fosse esse o caso, as consequências seriam as seguintes.

35 Por um lado, o primeiro vendedor efectuaria uma primeira entrega situada, por aplicação do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, no Estado-Membro da partida da expedição ou do transporte dos bens. A esta primeira entrega corresponderia uma primeira aquisição intracomunitária realizada pelo adquirente intermédio e situada, em conformidade com o artigo 28.º-B, A, n.º 1, no Estado-Membro da chegada da referida expedição ou do referido transporte.

36 Por outro lado, o próprio adquirente intermédio efectuaria uma segunda entrega igualmente situada, por força do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, no Estado-Membro de partida, uma vez que, por seu lado, a esta segunda entrega corresponderia uma segunda aquisição intracomunitária realizada pelo segundo adquirente e situada no Estado-Membro de chegada.

37 Tal encadeamento seria simultaneamente ilógico e contrário à sistemática do regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, tal como descrito nos n.^{os} 26 a 31 do presente acórdão.

38 Em primeiro lugar, mesmo que duas entregas sucessivas só dêem lugar a uma única deslocação de bens, há que considerar que se sucedem no tempo. Com efeito, o adquirente intermédio só pode transferir para o segundo adquirente o poder de dispor como proprietário se o tiver recebido previamente do primeiro vendedor e, portanto, a segunda entrega só pode ter lugar uma vez realizada a primeira entrega.

39 Uma vez que se considera que o lugar da aquisição dos bens pelo adquirente intermédio se situa no Estado-Membro da chegada da expedição ou do transporte desses bens, seria contrário a toda a lógica considerar-se que esse sujeito passivo procedeu à entrega subsequente dos mesmos bens a partir do Estado-Membro da partida da referida expedição ou do referido transporte.

40 Em segundo lugar, a interpretação das disposições relevantes da Sexta Directiva no sentido de que a única deslocação de bens é imputada a uma só das duas entregas sucessivas permite alcançar com simplicidade o objectivo prosseguido pelo regime transitório previsto no título XVI A desta directiva, nomeadamente a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues. Com efeito, esta transferência é garantida, no momento da operação única que dá lugar a uma deslocação intracomunitária de bens, pela aplicação combinada dos artigos 28.°-C, A, alínea a), primeiro parágrafo (isenção pelo Estado-Membro da partida da entrega que dá lugar à expedição ou transporte intracomunitário), 17.°, n.° 3, alínea b), na versão resultante do artigo 28.°-F, n.° 1 (dedução ou reembolso, pelo Estado-Membro da partida, do IVA devido ou pago a montante nesse Estado-Membro), e 28.°-A, n.° 1, alínea a), primeiro parágrafo (tributação pelo Estado-Membro da chegada da aquisição intracomunitária), da Sexta Directiva. Este mecanismo garante uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros interessados.

41 Ao invés, as disposições relevantes da Sexta Directiva não podem ser interpretadas no sentido de que a única deslocação intracomunitária de bens deve ser imputada simultaneamente às duas entregas sucessivas.

42 Com efeito, qualificar a segunda operação intracomunitária imputando-lhe igualmente a única deslocação intracomunitária de bens não é útil para garantir a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues, pois esta transferência já foi realizada na sequência da primeira operação, como se sublinhou no n.º 40 do presente acórdão.

43 Além disso, observe-se que, se o único movimento intracomunitário de bens fosse imputado às duas entregas sucessivas, o artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, na versão resultante do artigo 28.º-F, n.º 1, da mesma directiva, que constitui uma disposição essencial desse regime para efeitos da transferência da receita fiscal, ficaria desprovido de objecto no que respeita à segunda entrega efectuada pelo adquirente intermédio, já que, por hipótese, este último não teria liquidado nenhum IVA a montante no Estado-Membro da partida da expedição ou do transporte intracomunitário dos bens.

44 Por outro lado, para efeitos da prevenção dos riscos de perda de receitas fiscais, o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) (JO L 24, p. 1) — substituído, a partir de 1 de Janeiro de 2004, pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1) —, instituiu um sistema comum de intercâmbio de informações sobre as transacções intracomunitárias entre as autoridades competentes dos Estados-Membros. Assim, a interpretação referida no n.º 41 do presente acórdão teria o efeito de multiplicar o número de casos em que é necessário esse intercâmbio e, portanto, de dificultar o tratamento das operações em causa pelas autoridades fiscais competentes.

45 Há, pois, que responder à segunda e quarta questões 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.°-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Esta interpretação é válida seja qual for o sujeito passivo – primeiro vendedor, adquirente intermédio ou segundo adquirente – que detém o poder de dispor dos bens, durante a expedição ou o transporte.

Quanto à primeira questão

46 A título preliminar, importa sublinhar que, no que respeita à determinação do lugar em que se considera situada a entrega, a Sexta Directiva não faz nenhuma distinção entre entregas «intracomunitárias» e entregas «internas». O artigo 8.°, n.° 1, desta directiva distingue somente as entregas que dão lugar à expedição ou transporte de bens [alínea a)] das que não dão lugar à expedição ou transporte de bens [alínea b)] e das efectuadas a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante a parte de um transporte efectuada no território da Comunidade [alínea c)], sendo esta última hipótese irrelevante no processo principal.

47 Resulta da resposta à segunda e quarta questões que, numa situação como a do processo principal, a única deslocação intracomunitária de bens só pode ser imputada a uma das duas entregas sucessivas.

48 Em conformidade com o artigo 8.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, considera-se que o lugar dessa entrega se situa no Estado-Membro da partida da expedição ou do transporte dos bens.

49 Uma vez que a outra entrega não dá origem a expedição ou transporte, considera-se que o lugar dessa entrega se situa, em conformidade com o artigo 8.°, n.° 1, alínea b), no lugar onde se encontram os bens no momento da referida entrega.

50 Se a entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário de bens, e, 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.

51 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que só o lugar da entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário de bens é determinado em conformidade com o artigo 8.°, n.° 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.°, n.° 1, alínea b), da mesma directiva; considera-se que esse lugar se situa quer no Estado-Membro da partida, quer no Estado-Membro da chegada da referida expedição ou do referido transporte, consoante essa entrega seja a primeira ou a segunda das duas entregas sucessivas.

Quanto à terceira questão

52 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à terceira.

Quanto às despesas

53 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:

1) **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 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.

Esta interpretação é válida seja qual for o sujeito passivo – primeiro vendedor, adquirente intermédio ou segundo adquirente – que detém o poder de dispor dos bens, durante a expedição ou o transporte.

2) **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, na redacção dada pela Directiva 95/7; 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 da partida, quer no Estado-Membro da chegada da referida expedição ou do referido transporte, consoante essa entrega seja a primeira ou a segunda das duas entregas sucessivas.**

Assinaturas