

Arrêt de la Cour
Processo C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

contra

D. Lipjes

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 28.º B, E, n.º 3 – Serviços de intermediários – Lugar da realização da prestação»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Prestações de serviços efectuadas pelos intermediários – Determinação do lugar de conexão fiscal pelo artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva – Âmbito de aplicação – Transacção principal não sujeita a imposto sobre o valor acrescentado – Irrelevância – Determinação do lugar da transacção principal – Aplicação das disposições especiais do artigo 28.º B, A e B

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 28.º B, A, B e E, n.º 3)

O artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, com a redacção dada pela Directiva 91/680, que prevê que, em derrogação do disposto no n.º 1 do artigo 9.º da mesma directiva, o lugar das prestações de serviços efectuadas por intermediários que ajam em nome e por conta de outrem, sempre que intervenham em determinadas operações, é o lugar de execução dessas operações, não deve ser interpretado no sentido de que apenas se refere aos serviços de intermediação prestados a favor de um sujeito passivo ou de uma pessoa colectiva não sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado.

Efectivamente, conforme resulta da sua redacção, esta disposição visa de uma forma geral as prestações de serviços efectuadas pelos intermediários, sem distinguir se as pessoas beneficiárias dos serviços são ou não sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado, e é indiferente, para a determinação do lugar de uma actividade de intermediação, que a operação principal esteja sujeita a imposto sobre o valor acrescentado ou que seja uma operação não tributável.

Por outro lado, quando uma operação de intermediação é abrangida pelo referido artigo 28.º B, E, n.º 3, para se determinar o lugar onde foi efectuada a operação na base da prestação do serviço de intermediação, há que tomar como referência as disposições especiais do artigo 28.º B, A e B. Efectivamente, o lugar da aquisição intracomunitária de bens rege-se pela disposição referida em último lugar, que assim derroga as disposições gerais do artigo 8.º da Sexta Directiva, as quais regem a entrega de bens no interior de um Estado-Membro.

(cf. n.os 18, 21, 23, 25, 26, disp. 1, 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)
27 de Maio de 2004(1)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 28.º-B, E, n.º 3 – Serviços de intermediários – Lugar da realização da prestação»

No processo C-68/03,
que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE,
pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente nesse
órgão jurisdicional entre,

Staatssecretaris van Financiën

e

D. Lipjes,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 28.º-B 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),
com a redacção dada 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 (JO L 376, p. 1),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),,

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de
Lapuerta e K. Lenaerts, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

– em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,

– em representação do Governo português, por L. I. Fernandes e A. Seíça Neves, na qualidade
de agentes,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e D. W. V.
Zijlstra, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Janeiro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 14 de Fevereiro de 2003, entrada no Tribunal de Justiça em 17 de Fevereiro seguinte, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 28.º B 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), com a redacção dada 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 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën a D. Lipjes a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de serviços de intermediação prestados por D. Lipjes em França.

O litígio no processo principal, o enquadramento jurídico e as questões prejudiciais

3 D. Lipjes, residente nos Países Baixos, dedica-se a título profissional à compra e venda de embarcações de recreio em segunda mão e à mediação na compra e venda de iates. Em 1996 e 1997, interveio, por duas vezes, na compra de iates localizados em França, aparentemente, nos dois casos, por conta de um comprador particular residente nos Países Baixos, sendo o vendedor um particular residente em França. D. Lipjes não declarou o IVA relativo a essas operações de intermediação, nem nos Países Baixos nem em França.

4 Na sequência de uma inspecção à contabilidade, os serviços fiscais neerlandeses liquidaram IVA *a posteriori* por essas prestações de serviços. Submetido o processo ao Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Baixos), este considerou que, tendo em conta o lugar da situação dos iates no momento da venda, os serviços de intermediação não tinham sido prestados nos Países Baixos e que D. Lipjes não tinha que declarar o IVA nesse Estado-Membro.

5 O Gerechtshof baseou-se, assim, no artigo 6.º a, n.º 3, alínea c), da Wet op de omzetbelasting 1968 (Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), com a redacção dada pela Lei de 24 de Dezembro de 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Essa disposição corresponde ao artigo 28.º B, E, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, que dispõe, a respeito das operações intracomunitárias:

«Em derrogação do disposto no n.º 1 do artigo 9.º, o lugar das prestações de serviços efectuadas por intermediários que ajam em nome e por conta de outrem, sempre que intervenham em operações que não sejam as referidas nos n.os 1 e 2 e no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, é o lugar de execução dessas operações.

Todavia, sempre que o destinatário esteja identificado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado num Estado-Membro que não seja aquele em cujo território são efectuadas essas operações considera-se que o lugar da prestação efectuada pelo intermediário se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço pelo intermediário.»

6 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, derogado por essa disposição, determina que, em princípio, o lugar da prestação de um serviço é aquele onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica.

7 O Gerechtshof considerou que, uma vez que os iates se encontravam em França e o lugar em que as operações de intermediação tinham sido efectuadas se situava nesse mesmo Estado-Membro, não cabia aplicar a disposição geral, mas sim a disposição derogatória para as operações intracomunitárias, da qual resulta que o Reino dos Países Baixos não pode tributar essas operações em IVA.

8 O Staatssecretaris van Financiën recorreu desse acórdão para o Hoge Raad der Nederlanden. Alega que o artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva bem como a disposição nacional correspondente devem ser interpretados de forma restritiva, no sentido de que o

termo «operações» só se refere às prestações de serviços de intermediários quando o contrato de base, isto é, um contrato de fornecimento de um bem ou um contrato de serviço, tiver sido celebrado por profissionais sujeitos a IVA, o que não é o caso no processo principal, que respeita a particulares.

9 Considerando que o processo suscita questões a que a actual jurisprudência do Tribunal de Justiça não dá suficientes elementos de resposta, o Hoge Raad der Nederlanden suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que só se refere aos serviços de intermediários prestados a favor de um sujeito passivo, na acepção da directiva, ou de uma pessoa colectiva não sujeito passivo, na acepção do artigo 28.º A da directiva?

2) Em caso de resposta negativa, deve então interpretar-se o artigo 28.º B, E, n.º 3, primeiro período, da Sexta Directiva no sentido de que esta disposição visa identificar o lugar da intermediação na compra ou venda de um bem corpóreo entre dois particulares com o lugar da transacção, como se essa transacção fosse um fornecimento ou um serviço prestado por um sujeito passivo, na acepção do artigo 8.º da Sexta Directiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

10 Segundo o Governo neerlandês, apoiado em parte pelo Governo português, há que interpretar restritivamente o artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva, excluindo os serviços de intermediação quando o contrato de base tiver sido celebrado entre particulares e, portanto, não constituir uma operação tributável. Nos termos dessa disposição, o lugar da prestação do intermediário deve estar ligado, em princípio, ao lugar da prestação principal, o que só terá sentido se a prestação principal estiver abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva, isto é, se tiver sido efectuada por um sujeito passivo. Na medida em que não tinha sido esse o caso, há que recorrer à regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, isto é, tomar como referência a sede da actividade económica de D. Lipjes, que se encontrava nos Países Baixos.

11 Com efeito, o título XVI A da Sexta Directiva, no qual se encontra o artigo 28.º B, tem em vista todas as entregas e aquisições intracomunitárias e a circulação, que são todas elas operações levadas a cabo por sujeitos passivos ou por pessoas colectivas não sujeitos passivos. Assim, o artigo 28.º A dessa directiva refere sistematicamente as prestações dos sujeitos passivos ou das pessoas colectivas não sujeitos passivos. Por razões de coerência, o artigo 28.º B deve ser interpretado no mesmo sentido.

12 Esta abordagem é corroborada pelo artigo 28.º B, E, n.º 3, segundo parágrafo, que refere os beneficiários que são identificados para efeitos de IVA por meio de um número de identificação. Esse só pode ser o caso igualmente no que se refere aos sujeitos passivos e às pessoas colectivas não sujeitos passivos.

13 Além disso, a disposição em causa tem por fim evitar que a empresa cliente tenha que exercer o seu direito à dedução num Estado-Membro diferente daquele em que é tributada em IVA. Para os particulares que beneficiam de serviços e que não podem beneficiar do direito à dedução, essa regra não é necessária. A solução preconizada reflecte também melhor a realidade económica e a racionalidade no plano fiscal.

14 Segundo a Comissão, não cabe restringir o âmbito de aplicação do artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva, com um afastamento da sua redacção bem clara, que prevê uma derrogação expressa às disposições gerais relativamente à categoria das operações de intermediação, sem proceder a qualquer distinção em função das partes no contrato de base. Não há qualquer razão para um afastamento em relação a essa regra quando o contrato de base é uma operação não tributável. Com efeito, o sistema das trocas intracomunitárias no seu todo, tal como consta do capítulo XVI A da Sexta Directiva, não se resume apenas às trocas entre profissionais.

15 O termo «operações» é utilizado em vários sítios na Sexta Directiva para designar quer os serviços entre sujeitos passivos quer os prestados a particulares, como, por exemplo, no artigo 4.º, n.os 3 e 5. Uma interpretação restritiva do artigo 28.º?B, E, n.º 3, dessa directiva levaria a distinções complexas e iria contra os princípios da simplicidade no tratamento das operações e da tributação racional e homogénea.

16 A este respeito, há que lembrar, a título preliminar, que, no que respeita à relação entre os artigos 9.º, n.º 1, e 28.º?B, E, da Sexta Directiva, o artigo 28.º?B, E, prevê, quando se tratar de uma troca intracomunitária, uma derrogação à regra geral do artigo 9.º, n.º 1. Não existe, pois, qualquer proeminência desse artigo 9.º, n.º 1, e há que verificar, em cada situação, se a mesma se rege por uma ou outra dessas disposições (v., no que respeita à relação similar entre os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, acórdão de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C?327/94, Colect., p. I?4595, n.os 20 e 21).

17 Assim, na medida em que, no caso presente, se trata de uma troca intracomunitária, o artigo 28.º?B, E, n.º 3, da Sexta Directiva é, em princípio, aplicável. Há que analisar então se essa aplicabilidade pode ser afectada pelo facto de o objecto do serviço de intermediação ser uma operação não tributável.

18 Quanto a esse ponto, refira-se que resulta da redacção do artigo 28.º?B, E, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva que este visa de uma forma geral as prestações de serviços efectuadas pelos intermediários «que ajam em nome e por conta de outrem», sem distinguir se as pessoas beneficiárias dos serviços são ou não sujeitos passivos de IVA.

19 Do mesmo modo, não resulta de qualquer das disposições do título XVI A da Sexta Directiva, onde se inclui o artigo 28.º?B, que as mesmas excluem do seu âmbito de aplicação qualquer prestação efectuada a favor de um particular não sujeito a IVA. Aliás, tal como alega a Comissão, a expressão «trocas comerciais entre Estados?Membros» utilizada na epígrafe desse título visa tanto as entregas a sujeitos passivos como as que são efectuadas a favor de sujeitos não passivos. O facto de diversas disposições desse título, à semelhança do artigo 28.º?A, se pronunciarem sobre o carácter tributável de certas operações não tem influência no alcance do artigo 28.º?B que tem por único objecto a determinação do lugar das próprias operações.

20 No que respeita ao argumento do Governo neerlandês, baseado no artigo 28.º?B, E, n.º 3, segundo parágrafo, que refere os beneficiários identificados para efeitos de IVA por um número de identificação num Estado?Membro diferente daquele em que a operação em causa foi efectuada, basta verificar que esse parágrafo, introduzido pelo advérbio «todavia», indica uma categoria de excepções muito particulares que não pode ter influência na regra mais geral prevista no parágrafo anterior.

21 Com efeito, tal como o advogado?geral referiu nos n.os 36 a 40 das suas conclusões, para a determinação do lugar de uma actividade de intermediação, é indiferente que a operação esteja sujeita a IVA ou que seja uma operação não tributável.

22 Por último, no que respeita ao argumento apresentado pelo Governo neerlandês, segundo o qual o artigo 28.º?B, E, n.º 3, da Sexta Directiva respeita sobretudo ao direito à dedução do IVA, que não interessa, porém, a um particular, basta observar que nada na redacção dessa disposição sustenta essa tese, na medida em que essa disposição se refere unicamente à determinação do lugar do serviço de intermediação e em nada se refere ao direito dos particulares beneficiários à dedução.

23 Cabe, portanto, responder à primeira questão que o artigo 28.º?B, E, n.º 3, da Sexta Directiva não deve ser interpretado no sentido de que apenas se refere aos serviços de intermediação prestados a favor de um sujeito passivo ou de uma pessoa colectiva não sujeito passivo de IVA.

Quanto à segunda questão

24 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, quando uma operação de intermediação estiver abrangida pelo artigo 28.º?B, E, n.º 3, da Sexta Directiva, para se determinar o lugar onde foi efectuada a operação na base da prestação do serviço de intermediação, há que tomar como referência as disposições gerais do artigo 8.º da Sexta Directiva ou as disposições especiais do artigo 28.º?B da mesma directiva.

25 A esse respeito, basta observar que resulta dos termos da Sexta Directiva que o lugar da aquisição intracomunitária de bens se rege pelo artigo 28.º B, A e B, dessa directiva, que assim derroga as disposições gerais do artigo 8.º da mesma directiva, as quais regem a entrega de bens no interior de um Estado-Membro. Não há razão para uma apreciação diferente nas circunstâncias do processo principal.

26 Cabe, pois, responder à segunda questão que, quando uma operação de intermediação é abrangida pelo artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva, para se determinar o lugar onde foi efectuada a operação na base da prestação do serviço de intermediação, há que tomar como referência as disposições do artigo 28.º B, A e B, da mesma directiva.

Quanto às despesas

27 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês e português, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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. Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por decisão de 14 de Fevereiro de 2003, declara:

1) O artigo 28.º B, E, n.º 3, 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, com a redacção dada 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, não deve ser interpretado no sentido de que apenas se refere aos serviços de intermediação prestados a favor de um sujeito passivo ou de uma pessoa colectiva não sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado.

2) Quando uma operação de intermediação é abrangida pelo artigo 28.º B, E, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, com a nova redacção, para se determinar o lugar onde foi efectuada a operação na base da prestação do serviço de intermediação, há que tomar como referência as disposições do artigo 28.º B, A e B, da mesma directiva.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 27 de Maio de 2004.

O secretário

O presidente da Primeira Secção

R. Grass

P. Jann