

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 10 de Novembro de 2005 1(1)

Processo C?245/04

EMAG Handel Eder OHG

contra

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva – Aquisição intracomunitária – Operação em cadeia»

I – Introdução

1. No caso vertente, é necessário dar resposta a questões de 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 (2) (a seguir «Sexta Directiva»), que se referem à tributação das chamadas operações em cadeia. Estas operações são efectuadas quando várias empresas de dois ou mais Estados?Membros celebram sucessivos contratos de compra e venda sobre o mesmo bem, que são cumpridos através de uma única deslocação do bem do primeiro fornecedor para o último adquirente.

2. No processo principal pendente no Verwaltungsgerichtshof austríaco, o adquirente final numa operação em cadeia e a Administração Fiscal litigam sobre o reconhecimento do imposto sobre o valor acrescentado pago ao intermediário no âmbito da dedução do imposto. A dedução é permitida no caso de entregas internas sujeitas a imposto, mas não no de entregas intracomunitárias (transfronteiriças) isentas do pagamento de imposto. A Administração Fiscal sustenta que as partes cometeram um erro ao considerarem que a entrega ao adquirente final é uma entrega interna sujeita a imposto.

II – Quadro jurídico

A – Direito comunitário

3. Por força do artigo 2.º da Sexta Directiva, a entrega de bens está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado e, nos termos do artigo 4.º, n.os 1 e 2, considera?se sujeito passivo o comerciante independente que efectua a entrega.

4. Para determinar o lugar da operação tributável, o artigo 8.º estabelece as seguintes regras:

«1. 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;

[...]

2. Em derrogação do disposto na alínea a) do n.º 1, quando o local onde se inicia a expedição ou o transporte dos bens se situar num território terceiro, considera-se que o lugar da entrega efectuada pelo importador, na acepção do n.º 2 do artigo 21.º, bem como o local de eventuais entregas posteriores se situam no Estado-Membro de importação dos bens.»

5. Através da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (3), foi introduzido na Sexta Directiva um novo título XVI A (Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros; artigos 28.º A a 28.º M). Estas disposições continuam a ser relevantes, dado que até agora ainda não foi adoptado um regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros.

6. O artigo 28.º A da Sexta Directiva prevê, designadamente:

«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 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.

[...]

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. O artigo 28.º B, A, da Sexta Directiva regula o lugar das operações. Esta disposição tem, designadamente, o seguinte teor:

«1. 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.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, considera-se, todavia, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens referida no n.º 1, alínea a), do artigo 28.º A, se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição, na medida em que o adquirente não prove que essa aquisição foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1.

[...]»

8. Nos termos do artigo 28.º C, A, da Sexta Directiva, as entregas intracomunitárias entre dois Estados-Membros estão isentas de imposto. Esta disposição tem, designadamente, o seguinte teor:

«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 e na acepção do n.º 5, alínea a), do artigo 28.º A, 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.

[...]»

B – *Direito nacional*

9. As disposições nacionais aplicáveis no processo principal são as da Umsatzsteuergesetz de 1994 (lei austríaca relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), na redacção anterior à Steuerreformgesetz de 2000 (lei da reforma fiscal de 2000) (4).

10. O § 3, n.os 1, 7 e 8, da UStG de 1994 prevê:

«(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.»

11. A Steuerreformgesetz de 2000 alterou o § 3, n.º 8, da UStG de 1994 – segundo a justificação do legislador, com o objectivo de adaptar esta disposição ao artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva –, que passou 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.»

12. A disposição do § 12 da UStG de 1994, aplicável às deduções fiscais, prevê designadamente:

«(1) O empresário pode deduzir os seguintes valores do imposto pago a montante:

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

III – Matéria de facto e questões prejudiciais

13. Nos anos de 1996 e 1997, no âmbito de contratos anuais, a K GmbH, sociedade estabelecida na Áustria, vendeu mensalmente à sociedade EMAG Handel Eder OHG, igualmente estabelecida na Áustria, recorrente no processo principal, determinada quantidade de chumbo refinado «com entreposto franco em Arnoldstein, sujeito ao pagamento de direitos aduaneiros comunitários e tributados juntamente com o transporte por camião». Por seu turno, a K adquiriu o chumbo refinado a sociedades estabelecidas em Itália e nos Países Baixos. A mercadoria foi armazenada, respectivamente, em entrepostos aduaneiros situados em Roterdão e Trieste. Um despachante contratado pela K transportou a mercadoria desde estas cidades até ao lugar de destino nas instalações da EMAG ou nas instalações dos clientes da EMAG. A K facturou as entregas à EMAG incluindo 20% de imposto sobre o valor acrescentado. Porém, o Finanzamt indeferiu a dedução fiscal da EMAG. A Administração Fiscal entendeu que o imposto sobre o valor acrescentado tinha sido indevidamente facturado pela K à EMAG, dado que a operação deve ser considerada uma entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto, atendendo a que a mercadoria foi transportada de Itália ou dos Países Baixos com destino à EMAG.

14. A EMAG impugnou esta decisão e sustentou que a entrega de bens a partir dos Países Baixos ou da Itália para a Áustria foi efectuada pelo despachante unicamente por ordem da K. Assim, só entre a K e o seu fornecedor existe uma entrega a partir de outro Estado-Membro. Ao invés, a entrega posterior efectuada pela K à EMAG constitui uma entrega interna sujeita a imposto, pelo que deve ser concedida a dedução.

15. A Finanzlandesdirektion Kärnten (Direcção Regional de Finanças de Kärnten) indeferiu a reclamação da EMAG, julgando-a improcedente. Em sua opinião, por força do § 3, n.º 8, da UStG de 1994, as entregas intracomunitárias isentas do pagamento de imposto consideram-se efectuadas nos Países Baixos ou em Itália, porque a mercadoria foi entregue ao transportador, respectivamente, em Roterdão e Trieste e transportada por este até às instalações da EMAG na Áustria.

16. Esta decisão da Finanzlandesdirektion Kärnten constitui o objecto do processo pendente no Verwaltungsgerichtshof austríaco. O Verwaltungsgerichtshof submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) O artigo 8.º, n.º 1, 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, 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?

IV – Argumentos das partes

17. No processo perante o Tribunal de Justiça, apresentaram observações a EMAG, os Governos austríaco, britânico e italiano, bem como a Comissão. Todas as partes entendem que, no caso das operações em cadeia, só pode verificar-se uma entrega enquanto entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto. É também pacífico que, no caso em apreço, na relação entre os anteriores fornecedores neerlandeses ou italianos e a K, existe uma entrega intracomunitária na acepção da Sexta Directiva, pelo que já não é possível considerar que existe uma entrega intracomunitária relativamente à EMAG.

18. No entanto, as partes divergem quanto à resposta abstracta às questões prejudiciais. Ao passo que a EMAG e o Governo britânico sustentam que, nas operações em cadeia, a primeira entrega é sempre a entrega intracomunitária isenta, os Governos austríaco e italiano bem como a Comissão entendem que só em função das circunstâncias concretas é que é possível determinar qual a entrega que, em cada caso, deve ser qualificada como entrega intracomunitária isenta de imposto.

V – Apreciação jurídica

A – *Observação preliminar quanto ao regime de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros*

19. A entrega de um bem efectuada no território do país está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva). Pelo contrário, no caso de mercadorias provenientes de Estados terceiros e destinadas a adquirentes situados na Comunidade, o facto gerador do imposto não é a entrega mas sim a entrada na Comunidade (artigos 2.º, n.º 2, e 7.º da Sexta Directiva).

20. No respeitante às trocas intracomunitárias transfronteiriças, através do regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (título XVI A), a Directiva 91/680 introduziu um novo facto gerador do imposto, a aquisição intracomunitária. Para uma melhor compreensão deste regime ainda em vigor, importa efectuar uma breve retrospectiva.

21. Antes da introdução da aquisição intracomunitária, as entregas transfronteiriças de mercadorias na Comunidade eram tributadas tal como as outras trocas internacionais. Nos termos do regime geral, a entrega de um bem era tributada no lugar de entrega, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, ou seja, no lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição, mas era isenta na exportação. Assim, o imposto sobre o valor acrescentado era aplicado no momento da importação no Estado de destino. Para cobrar o imposto sobre o

valor acrescentado na importação era necessário efectuar controlos fronteiriços.

22. No âmbito da realização do mercado interno, havia que proceder à abolição desta forma de tributação e, deste modo, também dos controlos para efeitos fiscais nas fronteiras internas (5). Contudo, a reforma não foi ao ponto de estender as normas aplicáveis às entregas de bens internas às trocas comerciais entre dois Estados-Membros. Com efeito, isto teria significado que, ao invés do regime em vigor, o imposto sobre o valor acrescentado caberia não ao Estado que importa a mercadoria mas ao Estado a partir do qual a mercadoria é expedida. Com efeito, relativamente a trocas comerciais efectuadas no interior de um Estado-Membro, a entrega constitui, em regra, a operação tributável (artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva). O lugar da operação tributável é, neste caso, o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia o transporte com destino ao adquirente [artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva].

23. Nos termos do regime transitório, deve manter-se inalterada a repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros. O imposto sobre o valor acrescentado, como imposto sobre o consumo, deve continuar a ser pago no Estado-Membro no qual tem lugar o consumo final. Para este efeito, a Directiva 91/680 introduziu, relativamente às trocas comerciais entre Estados-Membros, a aquisição intracomunitária como novo facto gerador do imposto [artigo 28.º A, n.º 1, alínea a)]. Neste caso, é tributada a recepção da mercadoria pelo adquirente no Estado-Membro de importação. Este facto gerador do imposto substituiu a anterior tributação na importação.

24. A fim de evitar a dupla tributação – como o advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer já observou no processo Lipjes –, os poderes tributários estão coordenados por forma a que, numa operação dentro da Comunidade, onde termina uma jurisdição, começa outra (6).

25. Dado que, nos termos do regime transitório em vigor, a aquisição intracomunitária é tributada no país de destino da mercadoria, a correspondente entrega intracomunitária deve ser isenta de imposto no país de origem [artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva]. Consequentemente, tendo a aquisição intracomunitária substituído a tributação na importação, a isenção da entrega intracomunitária substitui a isenção da exportação.

B – *Quanto à segunda questão prejudicial*

26. As duas primeiras questões prejudiciais estão estreitamente relacionadas. A segunda questão tem carácter basilar e deve, por isso, ser respondida em primeiro lugar. O seu alcance só pode ser compreendido se se atender ao modo como a Administração Fiscal austríaca pretende, manifestamente, qualificar as transacções que compõem a operação em cadeia.

27. A Administração Fiscal austríaca entende que ambas as transacções enquadradas na operação em cadeia constituem entregas intracomunitárias isentas de imposto. A primeira entrega intracomunitária isenta de imposto é a transacção entre as empresas neerlandesas ou italianas e a K na Áustria, a segunda entrega intracomunitária isenta de imposto é a transacção entre a K austríaca e a EMAG austríaca. Contudo, a estas duas entregas autónomas – do ponto de vista jurídico – corresponde uma única deslocação de mercadorias dos Países Baixos/Itália para a Áustria. Para poder aceitar também a transacção entre a K e a EMAG, ambas estabelecidas na Áustria, como uma entrega intracomunitária – isto é, transfronteiriça – isenta do pagamento de imposto, a Administração Fiscal imputa o transporte de mercadorias efectivamente realizado pela K a partir dos Países Baixos/Itália também à segunda entrega.

28. Neste contexto, o Verwaltungsgerichtshof pergunta, através da segunda questão, se uma operação em cadeia compreende, efectivamente, duas entregas intracomunitárias isentas do pagamento de imposto, embora tenha ocorrido uma única deslocação do bem.
29. A referida classificação das transacções da operação em cadeia pela Administração Fiscal não se coaduna com os objectivos do regime especial de tributação de entregas intracomunitárias constante do título XVI A da Sexta Directiva. Este regime visa coordenar as competências dos Estados-Membros relativamente à tributação das entregas intracomunitárias. As entregas transfronteiriças devem ser tributadas uma só vez e, mais concretamente – em derrogação das regras aplicáveis a operações efectuadas no interior do país –, no país de destino.
30. Este objectivo só pode ser atingido se na presente situação apenas uma das entregas for tratada como entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto, em especial aquela que conduziu a uma aquisição intracomunitária. Pelo contrário, todas as operações anteriores e posteriores constituem entregas efectuadas no interior do país que, nos termos das regras gerais, estão sujeitas a imposto no Estado no qual as mesmas foram efectuadas.
31. No âmbito das operações transfronteiriças, a entrega intracomunitária, isenta do pagamento de imposto nos termos do artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, contrapõe-se exactamente à aquisição intracomunitária tributável. Se o bem atravessa a fronteira de um Estado-Membro uma única vez, só pode existir uma entrega isenta, por um lado, e uma aquisição tributável, por outro. Isto garante a coordenação harmoniosa das competências dos Estados-Membros envolvidos, visada pelo regime constante do título XVI A da Sexta Directiva, e que não se verifique a tributação múltipla nem a não tributação de entregas intracomunitárias (neutralidade da tributação). Em situações como a que está em causa, na qual intervêm várias pessoas susceptíveis de serem consideradas adquirentes, a deslocação transfronteiriça das mercadorias deve ser imputada a uma operação de fornecimento ou de aquisição específica, para permitir a repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros.
32. As considerações que se seguem ilustram as incoerências que podem surgir quando, num caso como o do processo principal, se aceita a existência de duas entregas intracomunitárias isentas de imposto. Em primeiro lugar, existiria uma entrega intracomunitária, isenta de imposto, do anterior fornecedor neerlandês/italiano à K. A esta entrega seria de contrapor uma aquisição intracomunitária efectuada pela K, tributável na Áustria. Com efeito, nos termos do artigo 28.º B, A, n.º 1, considera-se que o lugar desta operação é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.
33. Para que a entrega da K à EMAG possa também ser considerada uma entrega intracomunitária isenta de imposto, o lugar desta entrega deve, necessariamente, situar-se num outro Estado-Membro diferente da Áustria. Aqui apenas seria possível considerar os Países Baixos ou a Itália. Assim, nesta cadeia de entregas, a K enviaria de novo as mesmas mercadorias dos Países Baixos ou da Itália para a Áustria, embora já tenha efectuado neste último país a sua aquisição intracomunitária, na acepção da Sexta Directiva.
34. Em conclusão, a segunda entrega intracomunitária assim entendida implicaria uma nova aquisição intracomunitária efectuada pela EMAG na Áustria, sujeita a imposto nos termos do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Esta duplicação fictícia da operação de transporte é não apenas artificial mas conduz também a uma dupla tributação, na medida em que os mesmos bens dão lugar, duas vezes, a uma aquisição intracomunitária tributável na Áustria.
35. Cabe, portanto, responder à segunda questão prejudicial que apenas uma de várias entregas de bens deve ser considerada entrega intracomunitária isenta de imposto quando vários

empresários celebram contratos de fornecimento sobre o mesmo bem e estes contratos são cumpridos através de uma única deslocação do bem; a entrega intracomunitária é, neste caso, a entrega que constitui a contrapartida da aquisição intracomunitária, na acepção do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

C – *Quanto à primeira questão prejudicial*

36. A primeira questão prejudicial visa determinar o lugar de ambas as entregas, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Atendendo aos factos do processo principal, a questão deve ser entendida restritivamente no sentido de que se refere apenas à hipótese de a operação em cadeia envolver dois Estados-Membros.

37. Na lógica da Administração Fiscal, o lugar de entrega é, respectivamente, o lugar da expedição efectiva nos Países Baixos ou em Itália. Na sua perspectiva, isto implica que ambas as entregas constituem entregas intracomunitárias isentas do pagamento de imposto. Afirma que, tudo ponderado, este resultado decorre de uma interpretação do artigo 8.º da Sexta Directiva.

38. Porém, como já se concluiu na resposta à segunda questão, no caso de uma deslocação transfronteiriça de mercadorias do tipo da que está aqui em análise, só se verifica uma única entrega intracomunitária isenta de imposto. Daqui decorre, para a resposta à primeira questão, que o lugar em que se inicia o transporte, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, não é relevante para a apreciação das duas relações de fornecimento quando vários empresários celebram um contrato de fornecimento sobre o mesmo bem e os diversos contratos são cumpridos através de uma única deslocação transfronteiriça do bem.

39. É certo que, com base na letra do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, seria possível entender como lugar de entrega os Países Baixos ou a Itália quanto à relação contratual existente quer entre o fornecedor anterior neerlandês ou italiano e a K quer entre a K e a EMAG. Na verdade, a mercadoria encontrava-se, efectivamente, nestes Estados-Membros no início da operação de transporte. Todavia, este ponto de vista não é compatível com o regime da aquisição intracomunitária constante do título XVI A da Sexta Directiva.

40. Para determinar qual a entrega intracomunitária isenta de imposto, não é, portanto, necessário indagar qual o lugar onde, efectivamente, se iniciou o transporte e que, por isso, é o lugar de entrega de um bem, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. O que conta é, pelo contrário, saber qual a entrega que deu lugar a uma aquisição intracomunitária, na acepção do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a). Esta entrega é a entrega intracomunitária isenta de imposto.

41. As entregas que, na cadeia de entregas, são efectuadas antes ou na sequência da aquisição intracomunitária constituem, ao invés, entregas no interior do Estado de expedição ou do Estado de destino, cujo lugar de entrega deve ser determinado nos termos do artigo 8.º da Sexta Directiva.

42. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Lipjes (7) que a aquisição intracomunitária constitui a operação relevante no âmbito de uma transacção intracomunitária. O lugar desta operação rege-se pelo artigo 28.º B, A e B, que, deste modo, derroga as disposições gerais do artigo 8.º da mesma directiva, as quais regulam a entrega de bens no interior de um Estado-Membro.

43. Cabe, portanto, responder à primeira questão prejudicial que o lugar do início da expedição, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, não é decisivo para determinar se uma entrega, no âmbito de uma operação em cadeia do tipo em análise, deve ser considerada

uma entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto.

D – *Quanto à terceira questão prejudicial*

44. A terceira questão prejudicial é colocada apenas para o caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial. Da resposta à primeira questão resulta que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva não pode ser interpretado no sentido de que, apenas com base no lugar efectivo de entrega na acepção desta norma, é possível qualificar várias entregas de uma operação em cadeia transfronteiriça como entregas intracomunitárias.

45. Porém, esta conclusão não implica que a resposta à terceira questão deixe de ser relevante para o processo principal. Com efeito, o artigo 8.º continua a ser aplicável, em princípio, às entregas internas efectuadas antes e na sequência da entrega intracomunitária.

46. No que toca às entregas efectuadas unicamente no Estado de expedição antes da aquisição intracomunitária, não há quaisquer particularidades na aplicação do artigo 8.º

47. No entanto, a situação é diferente no que se refere a uma entrega interna efectuada na sequência da aquisição intracomunitária. Se o bem é entregue por quem efectuou a aquisição intracomunitária (neste caso a K) a um terceiro situado no mesmo Estado-Membro (neste caso a EMAG), não pode aceitar-se como lugar de entrega do bem, em derrogação do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar onde o bem se encontra, efectivamente, no momento em que se inicia a expedição ou o transporte (neste caso os Países Baixos ou a Itália).

48. Pelo contrário, é preciso ter em conta a circunstância de que no país de destino da mercadoria (neste caso a Áustria) já teve lugar uma aquisição intracomunitária. Em consequência, o país de destino deve ser considerado também o lugar de entrega do bem, efectuada após esta aquisição.

49. Pode chegar-se a esta conclusão seguindo dois caminhos. Por um lado, pode entender-se que a entrega interna efectuada após a aquisição é abrangida pela previsão do artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva (entrega sem deslocação). Esta solução é adequada, dado que o transporte transfronteiriço foi já imputado à entrega intracomunitária precedente e não pode ser imputado a uma ulterior entrega.

50. Por outro lado, é possível aplicar por analogia o artigo 8.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Esta disposição estabelece um regime especial para determinar o lugar de entrega no caso de um bem expedido, por ordem do importador, de um Estado terceiro para a Comunidade. Neste caso, o lugar de entrega não é o lugar efectivo de expedição situado no Estado terceiro, mas o Estado-Membro para o qual as mercadorias são importadas. Dado que a aquisição intracomunitária substitui praticamente a importação, esta solução também parece ser defensável.

51. Verificando-se que, em última análise, ambos os caminhos levam a concluir que o lugar de entrega está situado no Estado-Membro no qual foi efectuada a precedente aquisição intracomunitária, não é necessário decidir qual o caminho a seguir.

52. Assim, importa responder à terceira questão prejudicial que, no âmbito de uma operação em cadeia do tipo em análise, o lugar a partir do qual o bem foi efectivamente expedido não deve ser considerado o lugar de uma entrega que se segue a uma aquisição intracomunitária. Ao invés, deve considerar-se que o lugar de entrega está situado no Estado-Membro no qual a aquisição intracomunitária foi efectuada.

E – Quanto à quarta questão prejudicial

53. Através da quarta questão, colocada pelo Verwaltungsgerichtshof independentemente da resposta às questões 1 a 3, o referido órgão jurisdicional pergunta se, para apreciar estas questões, é relevante saber quem tem o poder de disposição sobre o bem durante a respectiva deslocação.
54. Conforme foi referido, no caso de uma operação em cadeia do tipo em análise, deve entender-se como entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto a entrega que conduz directamente a uma aquisição intracomunitária.
55. Nos termos do artigo 28.º A, n.º 3, da Sexta Directiva, 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.
56. Dado que nesta definição é especialmente relevante um elemento fáctico, a saber, a obtenção do poder de disposição, é impossível avançar uma solução esquemática. Assim, nem sempre é determinante a primeira ou a última relação de entrega. Pelo contrário, é necessário atender às circunstâncias do caso concreto.
57. A «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário» constitui também o elemento central da definição de entrega, constante do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou já, no acórdão *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, que este conceito não se refere à transferência da propriedade na acepção do direito interno (8). Pelo contrário, basta que o adquirente possa dispor de um bem, de facto, como se fosse o seu proprietário. Estas considerações aplicam-se, *mutatis mutandis*, à definição de aquisição intracomunitária.
58. Uma expressão típica das faculdades de um proprietário é o direito de dispor livremente de um bem, em especial, de exercer o controlo factual sobre ele e de o alienar.
59. O elemento essencial da aquisição intracomunitária consiste, a par da obtenção das faculdades de um proprietário, na passagem da fronteira pela mercadoria. Por conseguinte, importa atribuir especial importância ao transporte ou à ordem de transporte. Quem solicita o transporte de uma mercadoria decide, em princípio, quando e onde esta se deve encontrar. Se encarregar terceiros de efectuar o transporte, o controlo factual sobre a mercadoria pertence, em última análise, ao comitente. A determinação da localização da mercadoria é expressão das faculdades do proprietário, que são constitutivas da aquisição intracomunitária.
60. Daqui decorre que, na falta de indicações em sentido contrário (9), a aquisição intracomunitária é realizada por quem requer que o transporte seja efectuado e, deste modo, exerce directa ou indirectamente o poder de disposição sobre o bem durante o transporte transfronteiriço. Uma outra condição é a de que quem requer o transporte não tenha sede no Estado de expedição e não opere ao abrigo de um número para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado emitido por esse Estado.
61. Esta conexão com a responsabilidade pelo transporte parece também ser adequada, porque a pessoa à ordem da qual a mercadoria é transportada e que tem o poder de disposição sobre a mesma durante a respectiva deslocação é, de todos os empresários que intervêm na cadeia de entregas, quem está melhor informado sobre o lugar de partida e de destino. No âmbito do

contrato de fornecimento transfronteiriço, este empresário é particularmente responsável pelo correcto tratamento fiscal da operação transfronteiriça.

62. No entanto, o critério da ordem de transporte não pode, excepcionalmente, ser aplicado quando a mercadoria é transportada pelo primeiro fornecedor na cadeia (neste caso: o fornecedor anterior da K nos Países Baixos ou na Itália) ou é transportada por sua ordem. É evidente que o fornecedor/vendedor não pode simultaneamente ser o adquirente. O primeiro fornecedor também não obtém quaisquer (novas) faculdades de proprietário ao ordenar o transporte, limitando-se a fazer uso das faculdades de que já dispõe.

63. Em tal hipótese, a aquisição intracomunitária só pode ser efectuada por um dos adquirentes posteriores. Para garantir a tributação efectiva, é necessário considerar que, neste caso, o adquirente directo do primeiro fornecedor é o devedor do imposto que incide sobre a aquisição intracomunitária, mesmo que a mercadoria não seja, efectivamente, transportada para ele, mas para o último adquirente na cadeia.

64. Com efeito, só o primeiro fornecedor sabe – desde logo por ter ordenado o transporte – que existe uma entrega intracomunitária isenta de imposto. Assim, com base nesta circunstância, não factura o imposto sobre o valor acrescentado ao seu adquirente (neste caso a K), do que resulta necessariamente para este primeiro adquirente o dever de assegurar a tributação da aquisição intracomunitária. Pelo contrário, em todas as relações de fornecimento posteriores, a indicação do imposto sobre o valor acrescentado não levanta quaisquer problemas e pode ser tomado em conta para efeitos de dedução.

65. A solução proposta está de acordo com a economia do título XVI A da Sexta Directiva, como resulta da comparação com o regime especial constante do artigo 28.º C, E, n.º 3, da Sexta Directiva para as chamadas operações triangulares. Uma operação triangular é, em última análise, uma forma específica de operação em cadeia na qual, todavia, a cadeia de entregas é constituída por empresas de, pelo menos, três Estados-Membros.

66. Em termos simplificados, este regime especial estabelece que um intermediário que, em princípio, realiza uma aquisição sujeita a imposto no país de destino porque ordenou o transporte, pode estar isento de imposto se não está estabelecido neste país de destino e, em seu lugar, o adquirente final aí estabelecido foi designado como devedor do imposto (10). Este regime especial confirma a qualificação aqui defendida para as operações em cadeia (simples), nos termos da qual, normalmente, a aquisição intracomunitária é realizada por quem ordena o transporte.

VI – Conclusão

67. Em conclusão, propomos que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais do Verwaltungsgerichtshof da seguinte forma:

«1) Quando vários empresários celebram contratos de fornecimento sobre o mesmo bem e estes contratos são cumpridos através de uma só deslocação do bem, apenas uma das várias entregas deve ser considerada entrega intracomunitária isenta de imposto; neste contexto, a entrega intracomunitária é a entrega que constitui a contrapartida da aquisição intracomunitária na acepção do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

2) O lugar do início da expedição, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, não é decisivo para determinar se uma entrega no âmbito de tal operação em cadeia deve ser considerada uma entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto.

3) Numa situação como a que está em causa no processo principal, o lugar a partir do qual o bem foi efectivamente expedido não deve ser considerado o lugar de uma entrega que se segue a uma aquisição intracomunitária. Ao invés, deve considerar-se que o lugar de entrega se situa no Estado-Membro no qual a aquisição intracomunitária foi efectuada.

4) Para determinar a pessoa relativamente à qual, no âmbito de tais operações em cadeia, tem lugar a aquisição intracomunitária, reveste importância decisiva, na falta de outras indicações, saber quem transportou o bem ou por ordem de quem ele é transportado e quem tem o poder de disposição sobre o bem durante a respectiva deslocação.»

1 – Língua original: alemão.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – JO L 376, p. 1.

4 – BGBl. I Nr. 106/1999.

5 – V. segundo considerando da Directiva 91/680.

6 – V. n.º 35 das conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, de 13 de Janeiro de 2004, no processo Lipjes (acórdão de 27 de Maio de 2004, C-68/03, Colect., p. I-5879).

7 – Já referido na nota 6, n.º 25.

8 – Acórdão de 8 de Fevereiro de 1990 (C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8). V. também acórdão de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Colect., p. I-1317, n.º 32).

9 – É concebível, por exemplo, que os contraentes designem como sujeito passivo do imposto uma parte que não aquela por ordem da qual o transporte é efectuado. Assim, a K e a EMAG podiam acordar que a EMAG seria o sujeito passivo da aquisição intracomunitária na Áustria. Tais estipulações são expressamente referidas, por exemplo, de acordo com o artigo 28.º C, E, n.º 3, quinto travessão, da Sexta Directiva, alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47), no âmbito das chamadas operações triangulares (para mais detalhes relativos às operações triangulares v., *infra*, n.os 65 e segs.).

10 – Isto evita dificuldades práticas na cobrança do imposto, dado que, em regra, o não residente não estará registado no país de destino como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado.