

## CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 3 de julho de 2014 (1)

**Processo C-446/13**

**Société Fonderie 2A**

**contra**

**Ministre de l'Économie et des Finances**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'Etat (República Francesa)]

«Direito fiscal – Imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva 77/388/CEE – Lugar da entrega de bens em caso de expedição ou transporte – Momento do início da expedição para o adquirente quando o bem é alvo de transformação já no Estado-Membro do adquirente – Artigo 28.º A, n.os 5, 6 e 7, da Sexta Diretiva 77/388/CEE – Factos geradores do imposto em caso de transferência e afetação intracomunitárias de um bem – Artigo 28.º C, parte A, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE – Isenção fiscal de entregas intracomunitárias»

### I – Introdução

1. O presente processo revela, uma vez mais, quão complicado é o regime de cobrança do IVA no quadro do comércio transfronteiriço dentro da União. Até situações de facto muito simples se tornam de difícil solução devido à difícil compreensão das normas do Direito da União em matéria de IVA.
2. No presente caso está em causa uma sociedade que vendeu peças metálicas de Itália para França. Infelizmente, a questão de saber onde deve ser tributada a venda ? em Itália ou em França ? não é de fácil resposta, uma vez que as referidas peças metálicas foram objeto de trabalhos de pintura já em França, antes de chegarem à compradora.
3. Porém, o presente caso fornece ao Tribunal de Justiça o ensejo de desenvolver a sua jurisprudência sobre o início, fim, duração e imputação do chamado transporte intracomunitário (2).

### II – Quadro jurídico

4. No período de tempo relevante no processo principal era aplicável ao IVA a Sexta Diretiva 77/388/CEE, 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 coletável uniforme (3), na redação em vigor em 2001

(a seguir «Sexta Diretiva»).

### *Factos geradores do imposto*

5. Por regra, estão sujeitas ao IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, «[a]s entregas de bens [...], efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva define entrega de um bem como «[...] a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

6. O «regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros» (título XVIa da Sexta Diretiva) introduziu um novo facto gerador do imposto, no artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva:

«a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade [...];

[...]».

7. O regime transitório equipara ainda determinados procedimentos aos dois factos geradores do imposto a que se reportam o artigo 2.º, n.º 1, e o artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva.

8. Assim, o artigo 28.ºA, n.º 5, da Sexta Diretiva prevê o seguinte:

«É equiparada a uma entrega de bens a título oneroso:

a) [revogada]

b) A transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a um Estado-Membro.

Considera-se transferido com destino a outro Estado-Membro qualquer bem corpóreo expedido ou transportado, pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, para as necessidades da sua empresa, que não se refiram a qualquer das seguintes operações:

– [...]

– [...]

– entrega do referido bem efetuada ao sujeito passivo no território do país, nas condições previstas no [...] ponto A do artigo 28.ºC,

[...]».

9. O artigo 28.ºA, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva determina o seguinte:

«6. É equiparada a aquisição intracomunitária de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, às necessidades da sua empresa, de um bem expedido ou transportado pelo sujeito passivo, ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, comprado, adquirido na aceção do n.º 1 ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, nesse outro Estado-Membro».

10. Por fim, o artigo 28.º A, n.º 7, da Sexta Diretiva estatui o seguinte:

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

#### *Lugar da entrega e da aquisição intracomunitária de bens*

11. Através da determinação do lugar onde ocorreu uma operação para efeitos de IVA determina-se o Estado-Membro que arrecada o IVA devido por força da verificação do facto gerador do imposto.

12. O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva fornece a seguinte definição de lugar da entrega de bens:

«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. [...]».

13. Já o artigo 28.º B, parte A, n.º 1, da Sexta Diretiva refere o seguinte acerca do lugar da aquisição intracomunitária de bens:

«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».

#### *Isenção fiscal*

14. No comércio entre os Estados-Membros isenta-se em determinadas situações a entrega transfronteiriça de bens, nos termos do artigo 28.º C, parte A, da Sexta Diretiva:

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

a) As entregas de bens, na aceção 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, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.

[...]».

#### *Dedução do imposto*

15. Por fim relevam ainda, para o presente caso, as disposições em matéria de direito à dedução do imposto, em especial as regras que regulam o seu exercício.

16. Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), na redação do artigo 28.º F, n.º 1, da Sexta Diretiva, o sujeito passivo dispõe do direito à dedução no que tange ao «[...] imposto sobre o valor acrescentado [...] pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues [...]» (operações a montante), «[d]esde que os bens e os serviços sejam utilizados para

os fins das próprias operações tributáveis [...]» (operações a jusante).

17. Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), na redação do artigo 28.º F, n.º 1, da Sexta Diretiva, o referido direito à dedução existe igualmente nos casos em que as operações a jusante se relacionam «[...] com as atividades económicas [...] efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito a dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país».

18. O direito à dedução é, em regra, exercido pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 18.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, por via da subtração ao «[...] montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge». Quando o direito à dedução exceder o montante do imposto devido, procede-se, por norma, ao respetivo reembolso ao sujeito passivo, nos termos do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Diretiva.

19. Veja-se, contudo, que, no que concerne à «dedução do IVA», mencionada no artigo 17.º, n.º 3, o artigo 17.º, n.º 4, primeiro parágrafo, primeiro hífen, na redação do artigo 28.º F, n.º 1, da Sexta Diretiva, dispõe que a mesma é efetuada «a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, mas que estejam estabelecidos num outro Estado-Membro, de acordo com as regras de aplicação determinadas pela Diretiva 79/1072/CEE».

20. Nos termos do artigo 1.º da referida Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (4) (a seguir «Oitava Diretiva»), entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo «[...] que, durante o [período de reembolso] não tinha nesse país nem a sede da sua atividade económica nem um estabelecimento estável [...] e que, durante esse mesmo período, não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país [...]».

### III – Processo principal

21. A sociedade Fonderie 2A (a seguir «Fonderie 2A») tem a sua sede em Itália. Em 2001 fabricou aí peças metálicas, que vendeu, no mesmo ano, à sociedade Atral, sediada em França (a seguir «Atral»).

22. As peças metálicas fizeram o seguinte percurso desde a Fonderie 2A, em Itália, até à Atral, em França: a Fonderie 2A começou por enviar as peças à sociedade Saunier-Plumaz, também ela com sede em França. Esta, por conta da Fonderie 2A, realizou sobre as peças metálicas trabalhos de pintura. De seguida, o estabelecimento da sociedade Saunier-Plumaz reencaminhou as peças para a compradora Atral.

23. O processo principal tem por objeto o reembolso do IVA francês no valor de 44 348,49 euros, que a Saunier-Plumaz faturou à Fonderie 2A em virtude dos trabalhos de pintura. Constitui matéria assente que a Fonderie 2A teria, neste sentido, em princípio, direito à dedução. O que se afigura controvertido é saber se este direito, no presente caso, pode igualmente constituir fundamento do direito da Fonderie 2A ao reembolso do mencionado montante.

24. A Fonderie 2A assenta a sua pretensão contra a República Francesa no procedimento de reembolso previsto na Oitava Diretiva. Nos termos do seu artigo 1.º, o recurso a este procedimento pressupõe que a Fonderie 2A não tenha realizado operações tributáveis em França, durante o período relevante.

25. A administração fiscal francesa entende, porém, que a Fonderie 2A, ao reencaminhar para a Atral as peças metálicas já pintadas, a partir do estabelecimento da sociedade Saunier?Plumaz, efetuou uma entrega tributável de bens em França. A ser assim, então a Fonderie 2A, a fim de fazer valer o seu direito à dedução, teria de ter apresentado uma declaração fiscal em França, onde desse a conhecer a entrega tributável de bens em França. Ainda dentro desta linha, seria então do IVA a pagar em virtude da mencionada operação que a Fonderie 2A poderia, tão?só, subtrair o valor do seu direito à dedução.

#### **IV – Tramitação no Tribunal de Justiça**

26. É com este pano de fundo que o Conseil d'Etat, junto de quem o processo está agora pendente, submete ao Tribunal de Justiça, ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, a seguinte questão:

Devem as disposições da Sexta Diretiva, que permitem definir o lugar de uma entrega intracomunitária, levar a que se considere que a entrega de um bem por uma sociedade a um cliente noutro país da União Europeia, após transformação do bem, por conta do vendedor, efetuada no estabelecimento de outra sociedade situada no país do cliente, constitui uma entrega entre o país do vendedor e o país do destinatário final ou constitui uma entrega no interior do país deste último, a partir do estabelecimento de transformação?

27. A República Francesa e a Comissão apresentaram observações escritas e participaram na audiência realizada no âmbito do processo que corre termos junto do Tribunal de Justiça. A demandante no processo principal, Fonderie 2A, e a República Helénica limitaram?se a apresentar observações escritas.

#### **V – Apreciação jurídica**

28. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber qual é, no contexto factual do processo principal, o lugar da entrega relevante para efeitos de IVA das peças metálicas pelo vendedor italiano Fonderie 2A à compradora francesa Atral.

29. A Fonderie 2A entende que o referido lugar é a Itália.

30. Segundo este entendimento, a Fonderie 2A beneficiaria em Itália da isenção fiscal para entregas intracomunitárias, nos termos do artigo 28.º?C, parte A, alínea a), da Sexta Diretiva. Neste caso, a compradora Atral, nos termos do artigo 28.º?A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, tributaria em França a aquisição intracomunitária em sede de IVA, mas, em contrapartida, poderia, em princípio, exercer seguidamente, em relação a este IVA o direito à dedução (5).

31. Esta dedução no Estado?Membro de origem e a tributação da aquisição no Estado?Membro de destino tem em vista, no regime de cobrança do IVA no quadro do comércio intracomunitário, isentar o bem de toda e qualquer carga tributária no Estado?Membro de origem e colocá?lo exclusivamente sob a égide fiscal do Estado?Membro de destino (6). Simultaneamente, pretende?se, através deste regime, evitar que o fornecedor, sediado no Estado?Membro de origem, tenha de cumprir obrigações fiscais no Estado?Membro de destino. Em vez disso, é ao adquirente dos bens que compete cumprir essas obrigações, através da tributação de uma aquisição intracomunitária.

32. Diferentemente, a República Francesa, a República Helénica e a Comissão entendem que o lugar da entrega das peças metálicas, relevante para efeitos de IVA, é a França.

33. Segundo este entendimento, a Fonderie 2A teria, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta

Diretiva, de sujeitar a IVA em França a entrega de bens, efetuada a título oneroso, à qual não se aplicaria qualquer isenção fiscal. A Fonderie 2A poderia, contudo, sem qualquer dificuldade, ter cobrado IVA à sua compradora Atral, na medida em que esta beneficiaria, em princípio, de direito à dedução (7). Tendo a Fonderie 2A tributado a entrega em França, não teria a Atral que fazer o mesmo em relação à aquisição do bem.

34. Se o lugar da entrega das peças metálicas, relevante para efeitos de IVA, for a França e não a Itália, então, em condições normais e de um ponto de vista económico, não se verifica diferença, em termos de carga tributária, nem no que respeita à Fonderie 2A, nem no que respeita à Atral. Neste caso, a tributação da venda também é imputada ao Estado-Membro de destino, neste caso a França. A única diferença essencial reside no facto de, neste caso, a vendedora Fonderie 2A, que não tem sede em França, ter, ela própria, neste país, de declarar a operação e de pagar o IVA.

35. Também se me afigura que o lugar da entrega das peças metálicas, relevante para efeitos de IVA, é a França. Irei seguidamente fundamentar esta minha opinião, recorrendo-me para o efeito do artigo 8.º da Sexta Diretiva, que regula o lugar da entrega de bens (*v. infra*, A).

36. Já a Comissão, tendo chegado ao mesmo resultado, não o fez com fundamento no artigo 8.º da Sexta Diretiva, mas sim deitando mão dos factos geradores do imposto relativos à transferência e à afetação, nos termos do artigo 28.º A, n.os 5 e 6, da Sexta Diretiva. Uma vez que esta tese foi pormenorizadamente debatida, em especial no decurso da audiência, irei igualmente debruçar-me sobre ela, a título complementar (*v. infra*, B).

A – *O lugar da entrega de bens nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva*

37. No contexto da factualidade do processo principal o lugar da entrega dos bens relevante para efeitos de IVA, é determinado pelo artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva. Segundo esta disposição, o lugar de entrega de bens, no caso de expedição de um bem, é o lugar onde se encontra o bem no momento *em que se inicia* a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. Neste sentido, a República Francesa e a República Helénica referiram, com razão, que esta disposição deve ser aplicada independentemente de estar em causa uma entrega de bens transfronteiriça ou meramente nacional.

38. Deste modo, importa então seguidamente determinar onde, no presente caso, se deu *início* à expedição das peças metálicas com destino à adquirente Atral. Esta expedição iniciou-se em Itália, no momento em que a fornecedora Fonderie 2A enviou estes bens para França, com destino à sociedade Saunier-Plumaz, para efeitos de realização de trabalhos de pintura, ou apenas em França, no momento em que as peças metálicas, já pintadas, foram reencaminhadas para a adquirente Atral?

39. A República Francesa e a República Helénica defenderam, a este propósito, que a expedição com destino à adquirente não se pode iniciar antes de o bem constituir um produto acabado ou se encontrar em condições de ser utilizado. Uma vez que as peças metálicas só ficaram nestas condições depois de terem sido pintadas pela sociedade Saunier-Plumaz, em França, o início da expedição com destino à adquirente só pode ter tido início a partir desse momento. Por conseguinte, o lugar da entrega das peças metálicas, relevante para efeitos de IVA, é a França.

40. No essencial, estou de acordo com este ponto de vista.

41. Uma vez que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva alude ao início

da expedição do bem «com destino ao adquirente», tem efetivamente o bem de se encontrar, nesse momento, em conformidade com o contrato. Isto não significa necessariamente que tenha de estar em causa um produto pronto ou em condições de ser utilizado, dado que as matérias-primas também poder ser objeto de entrega. Mas se o bem ainda não se encontra em conformidade com o contrato, então a expedição do bem também ainda não tem por objetivo a transferência para o adquirente, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, mas sim eventualmente apenas, tão-só, a colocação do bem numa situação de conformidade com o contrato, como sucede, no presente caso, através da pintura das peças metálicas.

42. A conformidade do bem com o contrato constitui um critério claro para efeitos de determinação do momento do início da expedição ou do transporte. A existência de um critério claro é efetivamente necessária, pois disso depende a determinação do lugar da entrega do bem para efeitos de IVA e desse lugar depende a determinação do Estado-Membro que tem direito a arrecadar o IVA devido pela entrega do bem. Neste sentido, existe uma especial necessidade de segurança jurídica. De outro modo, em decorrência de possíveis apreciações divergentes entre Estado-Membro de origem e Estado-Membro de destino, corre-se o risco tanto de dupla tributação como de não tributação. Importa evitar uma e outra situação, no quadro do sistema comum do IVA (8).

43. Além disso, o Tribunal de Justiça já decidiu, acerca da duração admissível do transporte intracomunitário, que a qualificação de uma operação como entrega intracomunitária de bens implica um nexo temporal e material entre a entrega do bem em causa e o seu transporte(9). Deste modo, também no contexto factual ora em apreço importa exigir a verificação de um nexo material entre a expedição transfronteiriça e a entrega do bem à adquirente.

44. Contudo, o nexo material não é suficiente forte sempre que a expedição transfronteiriça vise, em primeiro plano, a transformação do bem. O que prevalece é o nexo material entre a expedição e a transformação do bem e não entre aquela e a entrega ao adquirente. No presente caso, a transformação também poderia ter sido executada por outra empresa que efetue trabalhos de pintura, situada noutro Estado-Membro, pelo que foi antes de mais nada por mera coincidência que as peças metálicas foram desde logo expedidas para o Estado-Membro da adquirente.

45. Por conseguinte, só passa a existir um nexo material suficientemente forte, entre a expedição do bem e a sua entrega, depois de a mercadoria, já em conformidade com o contrato, ter sido expedida para o adquirente. Uma vez que, no presente caso, essa situação só se verificou em França, depois da realização dos trabalhos de pintura das peças metálicas, foi só aí que teve início a expedição para a adquirente. Desta feita, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva, o lugar da entrega dos bens é França, pelo que é neste país que importa proceder à sua tributação.

46. Importa contudo realçar que a solução ora proposta suscita problemas para o funcionamento do mercado interno. Assim, no presente caso, a fornecedora Fonderie 2A pode evitar os encargos administrativos resultantes da tributação em França escolhendo uma empresa, para a realização dos trabalhos de pintura, com sede em Itália, de modo a expedir consequentemente a partir deste país as peças metálicas dirigidas à adquirente, situada em França. Neste caso, o lugar relevante da entrega das peças metálicas, para efeitos de IVA, seria Itália, onde a Fonderie 2A beneficiaria da isenção fiscal aplicável às entregas intracomunitárias, nos termos do artigo 28.º-C, parte A, alínea a), da Sexta Diretiva (10). Desta forma, a Fonderie 2A evitaria a tributação da entrega das peças metálicas em França. Portanto, pode-se eventualmente estar a estimular a contratação de prestadores de serviços no próprio Estado-Membro, como forma de se evitar o cumprimento de obrigações fiscais noutro

Estado-Membro.

47. Mas a alternativa seria, tudo ponderado, que todo o transporte ou expedição transfronteiriço de um bem, em cadeia produtiva continuada que termina com o transporte para um adquirente, pudesse potencialmente beneficiar da isenção fiscal aplicável às entregas intracomunitárias. Mas deste modo perder-se-ia, em especial, o nexu temporal estreito entre o transporte ou a expedição transfronteiriço, que geraria a isenção fiscal, e a declaração de uma aquisição intracomunitária pelo adquirente do bem. A fiscalização do comércio intracomunitário, em especial com vista à luta antifraude, poderia, desta forma, ficar fortemente condicionada. Deste modo, a Comissão tem razão quando refere que a existência de um controlo fiscal eficaz assume particular importância no regime de cobrança do IVA, no quadro do comércio intracomunitário (11).

48. Concluindo, importa responder à questão prejudicial no sentido de que o transporte ou a expedição para o adquirente, na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva, só tem início no momento em que o bem se encontra em conformidade com o contrato. Daqui resulta que, no contexto fático do processo principal, o lugar da entrega das peças metálicas, relevante para efeitos de IVA é a França.

*B – A importância dos factos geradores do imposto relativos à transferência e à afetação intracomunitárias de um bem, nos termos do artigo 28.º A, n.os 5 e 6, da Sexta Diretiva*

49. Segundo a Comissão, o resultado ora exposto não deriva da interpretação do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira parte, da Sexta Diretiva. É consequência, isso sim, da devida tomada em consideração dos factos geradores do imposto relativos à transferência e à afetação intracomunitárias de um bem, previstos no artigo 28.º A, n.os 5 e 6, da Sexta Diretiva, que foram erradamente ignorados no âmbito do processo principal.

50. A Comissão entende que a expedição das peças metálicas a partir de Itália, para efeitos de pintura pela sociedade Saunier-Plumaz em França, constitui uma transferência por norma tributável, em sede de IVA, no Estado-Membro de origem, neste caso Itália, nos termos do artigo 28.º A, n.º 5, alínea b), da Sexta Diretiva. Simultaneamente, verifica-se também uma afetação intracomunitária, sujeita pela Fonderie 2A à tributação, no Estado-Membro de destino, neste caso a França, nos termos do artigo 28.º A, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva. Só no seguimento destas transferência e expedição das peças metálicas é que se impõe tributar a entrega dos bens à Atral, mais concretamente em França.

51. Contudo, os factos geradores do imposto, referidos pela Comissão, não relevam para o caso em apreço.

52. Efetivamente, a venda das peças metálicas pela Fonderie 2A à Atral preenche, em todo e qualquer caso, o facto gerador do imposto relativo à entrega de bens efetuada a título oneroso, a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. Neste sentido, importa estabelecer, também em relação a esta operação, o lugar da entrega das peças metálicas relevante para efeitos de IVA. Sucede que o lugar da entrega de bens é exclusivamente determinado por aplicação das regras previstas no artigo 8.º da Sexta Diretiva. Consequentemente, saber se, paralelamente, se encontram também preenchidos outros factos geradores do imposto, tais como a transferência e a afetação, não releva para efeitos da determinação do lugar de uma entrega de bens, a tributar nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

53. Acresce, por um lado, que no presente caso nem é possível determinar se se verifica o preenchimento do facto gerador do imposto relativo à *transferência* intracomunitária, nos termos do artigo 28.º A, n.º 5, alínea b), da Sexta Diretiva, sem antes estabelecer qual o lugar da entrega

das peças metálicas. De facto, nos termos do terceiro hífen do artigo 28.ºA, n.º 5, alínea b), da Sexta Diretiva, este facto gerador do imposto não se encontra preenchido se o bem for expedido ao sujeito passivo no território do país, nas condições previstas no ponto A do artigo 28.ºC da Sexta Diretiva. Portanto, não se tributa determinada transferência intracomunitária, designadamente, quando a mesma ocorre no âmbito de uma entrega intracomunitária de bens isenta, nos termos do artigo 28.ºC, parte A, alínea a), da Sexta Diretiva.

54. Contudo, estar-se-ia perante uma tal entrega intracomunitária isenta, caso se concluísse, por aplicação do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva, que o lugar da entrega das peças metálicas é Itália. Ao contrário do que pretende a Comissão, o facto de a transmissão da propriedade para a Atral só se ter verificado depois de as peças metálicas terem transposto a fronteira não obsta à isenção, nos termos do artigo 28.ºC, parte A, alínea a), da Sexta Diretiva. Pois nem o texto do artigo 28.ºC, parte A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, nem a jurisprudência (12), permitem extrair algum tipo de exigência relacionado com o momento da transmissão da propriedade (13). Pelo contrário, esta disposição prevê expressamente a possibilidade de o próprio vendedor proceder ao transporte dos bens. Ora, se é o próprio vendedor a transpor a fronteira com os bens, então o adquirente não pode ter já adquirido, nesse momento, o direito de dispor dos bens como seu proprietário.

55. Por outro lado, é igualmente irrelevante se a Fonderie 2A, no presente caso, preencheu, em França, o facto gerador do imposto relativo à *afetação* intracomunitária, na aceção do artigo 28.ºA, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva. São muitas as dúvidas suscitadas pelo texto pouco claro desta disposição (14), bem como acerca da sua relação com o facto gerador do imposto a que se refere o artigo 28.ºA, n.º 7, da Sexta Diretiva. Em todo o caso, esta questão não releva para a resposta à questão prejudicial, nem para a boa decisão do processo principal. Pois uma vez que, como se referiu já (15), a entrega das peças metálicas se verificou em França, fica, no presente caso, desde logo, excluído o procedimento de reembolso a que se refere a Oitava Diretiva.

## VI – Conclusão

56. Em conclusão, proponho que se responda à questão prejudicial, submetida pelo Conseil d'Etat, nos seguintes termos:

O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o transporte ou a expedição para o adquirente só tem início no momento em que o bem se encontra em conformidade com o contrato. Por conseguinte, no contexto factual do processo principal o lugar da entrega das peças metálicas relevante para efeitos de IVA é a França.

1 – Língua original: alemão.

2 – Cf. os acórdãos EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), X (C-84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) e VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 – JO L 145, p. 1.

4 – JO L 331, p. 11.

5 – Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea d), na redação do artigo 28.ºF, n.º 1, da Sexta Diretiva.

6 – V., a este propósito, mais detalhadamente, as conclusões por mim apresentadas no processo

EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.os 19 a 25).

7 – Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), na redação do artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva.

8 – Cf., neste mesmo sentido, quanto à determinação do lugar de uma prestação de serviços, as conclusões por mim apresentadas no processo Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, n.os 23 a 26, bem como a jurisprudência aí referida).

9 – Acórdão X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 33).

10 – Cf. *supra*, n.º 30.

11 – Cf., em especial, a frase introdutória do artigo 28.º-C, parte A, da Sexta Diretiva, bem como o décimo segundo considerando da Diretiva 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 Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), através da qual se introduziu o regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros.

12 – Cf. os acórdãos Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 70) e VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.os 29 e 30).

13 – Segundo a jurisprudência, a questão de saber quando e onde foi transferido o poder de dispor do bem como proprietário só pode assumir relevância quando duas entregas imediatamente sucessivas de bens devam ser imputadas a um único transporte intracomunitário [cf. o acórdão Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 45)]. Contudo, no presente caso está apenas em causa uma única entrega de bens.

14 – V., a título de exemplo, as diferenças entre as versões alemã e francesa do artigo 28.º-A, n.º 6, da Sexta Diretiva, onde se faz referência a uma afetação do bem, por um sujeito passivo, por um lado, «na sua empresa» («in seinem Unternehmen»), e, por outro lado, em termos muito mais abrangentes, «às necessidades da sua empresa» («aux besoins de son entreprise»).

15 – V. *supra*, n.os 37 a 48.