

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

6 de março de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 17.º, n.º 2, alínea f) — Condição relativa à reexpedição de um bem para um Estado-Membro a partir do qual tinha sido inicialmente expedido ou transportado»

Nos processos apensos C-606/12 e C-607/12,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria provinciale di Genova (Itália), por decisões de 30 de outubro de 2012, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 24 de dezembro de 2012, nos processos

Dresser-Rand SA

contra

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça (relator), presidente de secção, G. Arestis e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da Dresser-Rand SA, por P. Centore, avvocato,

¾ em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. De Stefano, avvocato dello Stato,

¾ em representação da Comissão Europeia, por D. Recchia e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de um litígio que opõe a Dresser?Rand SA (a seguir «Dresser?Rand França»), sociedade de direito francês, à Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova, a respeito de avisos retificados de cobrança de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») não pago, para os exercícios fiscais de 2007 e 2008.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 14.º da diretiva IVA enuncia:

«1. Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.

[...]»

4 O artigo 17.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«1. É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro.

Entende-se por ‘transferência com destino a outro Estado-Membro’ qualquer expedição ou transporte de um bem móvel corpóreo efetuada pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território do Estado-Membro em que se encontra o bem, mas na Comunidade, para os fins da sua empresa.

2. Não é considerada transferência com destino a outro Estado-Membro a expedição ou o transporte de bens no âmbito de uma das seguintes operações:

[...]

f) A prestação de serviços efetuada para o sujeito passivo, que tenha por objeto trabalhos relativos aos bens em questão, executados materialmente no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens, desde que, após os trabalhos, os bens sejam reexpedidos com destino a esse sujeito passivo para o Estado-Membro a partir do qual haviam sido inicialmente expedidos ou transportados;

[...]

3. Quando deixa de estar preenchida uma das condições necessárias para poder beneficiar do n.º 2, considera-se que os bens foram transferidos com destino a outro Estado-Membro. Nesse caso, considera-se que a transferência é efetuada no momento em que essa condição deixa de estar preenchida.»

5 O artigo 20.º da referida diretiva dispõe:

«Entende-se por ‘aquisição intracomunitária de bens’ a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.

Quando os bens adquiridos por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo são expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro e importados, por essa pessoa coletiva que não é sujeito passivo, num Estado-Membro diferente do Estado de chegada da expedição ou do transporte, os bens são considerados expedidos ou transportados a partir do Estado-Membro de importação. Esse Estado-Membro concede ao importador designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º o reembolso do IVA pago pela importação, desde que o importador demonstre que a sua aquisição foi sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens.»

6 O artigo 21.º da mesma diretiva equipara a uma aquisição intracomunitária de bens efetuada a título oneroso a «afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens expedidos ou transportados, pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual os bens tenham sido produzidos, extraídos, transformados, comprados, adquiridos na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou importados pelo sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, nesse outro Estado-Membro».

Direito italiano

7 Sob a epígrafe «Aquisições intracomunitárias», o artigo 38.º do Decreto-Legge n.º 331, de 30 de agosto de 1993, relativo à harmonização das disposições em matéria de impostos em diversos domínios (GURI n.º 203, de 30 de agosto de 1993, p. 12), enuncia:

«1. Estão sujeitas a [IVA] as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território do Estado no âmbito da exploração de uma empresa, do exercício de uma arte ou de uma profissão ou, em todo o caso, por pessoas coletivas, associações ou outras organizações referidas no n.º 4, quarto parágrafo, do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de outubro de 1972 [suplemento ordinário à GURI n.º 292, de 11 de novembro de 1972, a seguir ‘Decreto n.º 633’], sujeitas a imposto no território do Estado.

2. Considera-se ‘aquisição intracomunitária’ a obtenção, a título oneroso, da propriedade de um bem ou de qualquer outro direito real de gozo desse bem, expedido ou transportado para o território do Estado a partir de outro Estado-Membro, ou pelo cedente, na qualidade de sujeito passivo de imposto, ou pelo adquirente, ou por um terceiro por conta destes.

3. Consideram-se, além disso, aquisições intracomunitárias:

[...]

b) a introdução, no território do Estado, por um sujeito passivo de imposto ou por conta dele, de bens provenientes de outro Estado-Membro. A presente disposição aplica-se também no caso de expedição ou transporte com destino ao território do Estado, para fins relativos à exploração da empresa, de bens provenientes de outra empresa explorada pela mesma pessoa noutro Estado-Membro;

c) as aquisições a que se refere o n.º 2, por pessoas coletivas, associações e outras organizações a que se refere o artigo 4.º, quarto parágrafo, do [Decreto n.º 633], não sujeitas a imposto;

d) a introdução, no território do Estado, pelas pessoas a que se refere a alínea c), ou por conta delas, de bens que aquelas importaram previamente de outro Estado?Membro;

[...]

5. Não são consideradas aquisições intracomunitárias:

a) a introdução, no território do Estado, de bens objeto de operações de aperfeiçoamento ou de manipulações habituais na aceção, respetivamente, do artigo 1.º, n.º 3, alínea h), do Regulamento [(CEE) n.º 1999/85 do Conselho, de 16 de julho de 1985, relativo ao regime do aperfeiçoamento ativo (JO L 188, p. 1; EE 02 F14 p. 35)] e do artigo 18.º do Regulamento [(CEE) n.º 2503/88 do Conselho, de 25 de julho de 1988, relativo aos entrepostos aduaneiros (JO L 225, p. 1)], se os bens forem posteriormente transportados ou expedidos para o adquirente, sujeito passivo de imposto, no Estado?Membro de proveniência, ou por sua conta, noutro Estado?Membro ou fora do território da Comunidade; a introdução, no território do Estado, de bens utilizados temporariamente para a execução de prestações ou que, embora sejam importados, beneficiem de um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação;

[...]

7. Não é devido imposto em caso de aquisição intracomunitária, no território do Estado, por um sujeito passivo noutro Estado?Membro, de bens adquiridos pelo referido sujeito passivo noutro Estado?Membro, posteriormente expedidos ou transportados para o território de outro Estado para os seus próprios cessionários, sujeitos passivos de imposto, ou para as pessoas coletivas a que se refere o artigo 4.º, quarto parágrafo, do [Decreto n.º 633], sujeitas a imposto sobre as aquisições intracomunitárias efetuadas, cessionários ou pessoas coletivas essas designadas como devedores do imposto sobre a entrega.

8. Consideram?se efetuadas a título próprio as aquisições intracomunitárias efetuadas por mandatário sem representação».

8 O artigo 8.º do Decreto n.º 633, com a epígrafe «Entregas para exportação», prevê:

«Consideram?se entregas para exportação não tributáveis:

a) as entregas, incluindo as efetuadas por intermédio de mandatário, de bens transportados ou expedidos para fora do território da Comunidade Económica Europeia por cedentes ou mandatários ou em nome deles, incluindo as efetuadas por instrução dos seus próprios cessionários ou mandatários. Os bens podem estar sujeitos, por conta do cessionário e pela mão do próprio cedente ou de terceiros, a tratamento, transformação, montagem, instalação ou adaptação a outros bens [...]

b) as entregas com transporte ou expedição para fora do território da Comunidade Económica Europeia no prazo de noventa dias a contar do envio dos bens, pelo cessionário não residente ou por sua conta, à exceção dos bens destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações ou navios de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado, bem como bens que devam ser transportados na bagagem pessoal para fora do território da Comunidade Económica Europeia; a exportação deve ser comprovada por um visto

aposto num exemplar da fatura pelo serviço das alfândegas ou pelo serviço postal;

c) as entregas, incluindo as efetuadas por intermédio de comissários, de bens diferentes de edifícios e terrenos para construção, e as prestações de serviços a pessoas que efetuaram entregas para exportação ou operações intracomunitárias e que, a esse título, usam da faculdade de adquirir, incluindo por intermédio de comissários, ou importar bens e serviços sem pagamento de imposto.

As entregas e as prestações a que se refere a alínea c) são efetuadas sem pagamento do imposto às pessoas indicadas na alínea a), se forem residentes, e às pessoas que asseguram as entregas a que se refere a alínea b) do parágrafo anterior com base numa declaração escrita daquelas e sob a responsabilidade daquelas, nos limites do montante total das entregas a que se referem as mesmas alíneas, efetuadas por essas mesmas pessoas durante o ano civil anterior. Os cessionários e comissários podem utilizar integralmente este montante para a aquisição de bens exportados no seu estado original nos seis meses seguintes à sua entrega, ou para a aquisição de outros bens ou serviços, no limite da diferença entre este montante e o das entregas de bens efetuadas a seu favor durante o mesmo ano, em conformidade com a alínea a) [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A Dresser?Rand França fabrica compressores industriais de gás natural.

10 No âmbito desta atividade, a Dresser?Rand França celebrou um contrato com um cliente final, uma sociedade espanhola, de fornecimento de bens complexos. Para a execução deste contrato, utilizou compressores importados dos seus estabelecimentos chineses pela Dresser?Rand Italia Srl (a seguir «Dresser?Rand Itália»).

11 A Dresser?Rand França introduziu no território italiano, a partir de França, alguns componentes úteis para a utilização dos compressores importados. Posteriormente, celebrou com a FB ITMI SpA (a seguir «FB ITMI»), uma subcontratante com sede em Itália, um contrato de fornecimento de outros componentes necessários ao funcionamento e à instalação dos bens em causa no cliente final. Por fim, a FB ITMI expediu diretamente esses bens montados ao cliente final, em nome e por conta da Dresser?Rand Itália, que atua como representante fiscal da Dresser?Rand França.

12 A FB ITMI faturou à Dresser?Rand Itália as operações relativas à prestação dos serviços acessórios de montagem e adaptação, e à entrega dos bens em questão. A Dresser?Rand Itália procedeu, enquanto representante fiscal da Dresser?Rand França, à faturação de todos os bens enviados ao cliente final.

13 Invocando a qualidade de exportador habitual, a Dresser?Rand Itália, que atuava como representante fiscal da Dresser?Rand França, considerou, por força do artigo 8.º, n.os 1, alínea c), e 2, do Decreto n.º 633, que podia adquirir os bens e serviços fornecidos pela FB ITMI sem ter de liquidar IVA, o que a Administração Tributária contesta. Uma vez que a qualificação de exportador habitual depende da qualificação das transferências de bens efetuadas a partir de França para Itália, o desacordo das partes no processo principal tem por objeto esta última qualificação.

14 Assim, a Dresser?Rand França considera que a transferência de compressores a partir de França para Itália constitui uma «aquisição intracomunitária equiparada, com fundamento no artigo 17.º, n.º 1, da diretiva [IVA]». Precisa igualmente que a venda de bens montados ao cliente final, a partir do território italiano, dá lugar a uma entrega intracomunitária.

15 A Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova alega que a transferência de mercadorias a partir de França para Itália é regida pelo artigo 17.º, n.º 2, alínea f), dessa diretiva e, como tal, está sujeita ao regime suspensivo previsto no artigo 38.º, quinto parágrafo, alínea a), do Decreto?Legge n.º 331, de 30 de agosto de 1993, relativo à harmonização das disposições em matéria de impostos em diversos domínios. Com efeito, alega que o contrato celebrado entre a Dresser?Rand França e a FB ITMI tem por objeto não o fornecimento de um bem novo, mas uma prestação de serviços. Consequentemente, a operação prevista neste contrato não pode ser equiparada a uma entrega de bens, na aceção do artigo 17.º, n.º 1, da referida diretiva.

16 A Dresser?Rand França contesta a aplicação do referido regime suspensivo no processo principal, uma vez que, por um lado, a atividade da FB ITMI consiste essencialmente em produzir e entregar bens e que, por outro lado, os bens introduzidos no território italiano não são reexpedidos para o Estado?Membro de origem, contrariamente ao que prevê a diretiva IVA para a aplicação desse regime.

17 Foi nestas condições que a Commissione tributaria provinciale di Genova (Comissão Tributária da Província de Génova) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, redigidas em termos idênticos nos processos C?606/12 e C?607/12:

«1) Uma operação de transferência de bens de um Estado?Membro para o território italiano, destinada a verificar se os referidos bens se adaptam a outros bens adquiridos no território nacional, sem que seja realizada qualquer intervenção sobre os bens introduzidos em Itália, enquadra?se na expressão ‘trabalhos relativos ao[s] be[ns] em questão’ a que se refere o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da [diretiva IVA] e [...], a este propósito, é útil avaliar a natureza das operações realizadas entre a F.B. ITMI e a [Dresser?Rand Itália]?

2) Deve o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da [diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que exclui qualquer possibilidade de a legislação ou a prática dos Estados?Membros preverem que a expedição ou o transporte de bens apenas sejam tratados como uma transferência destinada a outro Estado?Membro na condição de os bens regressarem ao Estado?Membro a partir do qual foram inicialmente expedidos ou transportados?»

18 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 2013, os processos C?606/12 e C?607/12 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

19 Tanto das decisões de reenvio como das observações das partes resulta uma possível confusão entre o conceito de «entrega de bens», definido no artigo 14.º da diretiva IVA, e o de «aquisição intracomunitária», definido no artigo 20.º desta diretiva.

20 Com efeito, como atesta o n.º 14 do presente acórdão, em várias ocasiões é feita referência ao conceito de «aquisição intracomunitária» em conexão com o artigo 17.º, n.º 1, da referida diretiva, ao passo que este conceito é objeto do artigo 21.º da mesma.

21 Assim, o artigo 17.º, n.º 1, da diretiva IVA equipara certas transferências de bens a entregas intracomunitárias e não diz de modo nenhum respeito às aquisições intracomunitárias.

22 Por isso, há que considerar que as presentes questões não têm por objeto o conceito de

«aquisições intracomunitárias», mas sim o conceito de «transferência de bens», na aceção do artigo 17.º da diretiva IVA.

Quanto à segunda questão

23 Com a sua segunda questão, que importa examinar em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, fora dos casos em que os bens em causa regressam ao Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente expedidos ou transportados, exclui qualquer possibilidade de a legislação ou a prática dos Estados-Membros não tratar a expedição ou o transporte de bens para outro Estado-Membro como uma transferência com destino a esse Estado-Membro.

24 Importa, antes de mais, referir a própria letra do artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA, na medida em que este prevê expressamente que a expedição de bens no âmbito de uma prestação de serviços efetuada para o sujeito passivo não é considerada transferência com destino a outro Estado-Membro, desde que os bens sejam reexpedidos, com destino a esse sujeito passivo, para o Estado-Membro de origem, ou seja, o Estado-Membro a partir do qual haviam sido inicialmente expedidos.

25 A aplicação do artigo 17.º, n.º 2, alínea f), desta diretiva está, assim, expressamente sujeita à condição de os bens serem reexpedidos para o Estado-Membro de origem.

26 Seguidamente, importa sublinhar que o artigo 17.º, n.º 2, da diretiva IVA enumera uma série de hipóteses, entre as quais a apresentada na alínea f), que não estão abrangidas pela qualificação de «transferência com destino a outro Estado-Membro», enunciada no artigo 17.º, n.º 1, da referida diretiva.

27 Resulta, assim, da própria estrutura e da redação do artigo 17.º da diretiva IVA que o n.º 2 deste visa uma lista taxativa de exceções que, como tal, devem ser objeto de interpretação estrita (v., por analogia, acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide, C-169/12, n.º 24 e jurisprudência referida).

28 Por fim, importa recordar que o objetivo prosseguido pelo regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, implementado por esta diretiva, é transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (v., nomeadamente, acórdãos de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, Colet., p. I-3581, n.º 30, e de 18 de novembro de 2010, X, C-84/09, Colet., p. I-11645, n.os 22 e 31). Assim, a exceção prevista no artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da mesma diretiva deve ser interpretada, nomeadamente, à luz deste objetivo.

29 Por força do princípio da tributação no Estado-Membro de destino, exposto no número precedente do presente acórdão, o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA deve, pois, ser interpretado no sentido de que permite que não seja qualificada de entrega intracomunitária a transferência de um bem para outro Estado-Membro unicamente na medida em que este bem permaneça temporariamente nesse Estado-Membro, para, em seguida, ser reexpedido para o Estado-Membro de origem.

30 Com efeito, só quando a transferência de um bem para outro Estado-Membro é efetuada não para o consumo final desse bem nesse Estado-Membro, mas para a realização de uma operação de transformação do referido bem, seguida da sua reexpedição para o Estado-Membro de origem, é que essa transferência não deve ser qualificada de entrega intracomunitária.

31 Tendo em conta o que precede, a reexpedição do bem, com destino ao sujeito passivo,

para o Estado?Membro a partir do qual este bem havia sido inicialmente expedido ou transportado deve ser considerada uma condição necessária para a aplicação do artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA.

32 Por conseguinte, importa responder à segunda questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para que a expedição ou o transporte de um bem não sejam qualificados de transferência com destino a outro Estado?Membro, esse bem, após a execução dos trabalhos a ele relativos no Estado?Membro de chegada da sua expedição ou do seu transporte, deve necessariamente ser reexpedido, com destino ao sujeito passivo, para o Estado?Membro a partir do qual havia sido inicialmente expedido ou transportado.

Quanto à primeira questão

33 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a verificação da adaptabilidade de bens transferidos a partir de um primeiro Estado?Membro para o território de um segundo Estado?Membro a outros bens adquiridos no território deste último, sem que seja realizada qualquer intervenção sobre os bens transferidos, está abrangida pelo conceito de «trabalhos relativos aos bens em questão», na aceção dessa disposição.

34 Importa recordar que, no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, prevista no artigo 267.º TFUE, embora o Tribunal de Justiça decida a título prejudicial sem que, em princípio, tenha de averiguar as circunstâncias em que os órgãos jurisdicionais nacionais foram levados a submeter?Ihe questões e se propõem aplicar a disposição de direito da União cuja interpretação lhe solicitaram, o mesmo não sucede na hipótese, nomeadamente, em que é manifesto que a disposição de direito da União sujeita à interpretação do Tribunal de Justiça não pode ser aplicada (v., neste sentido, acórdãos de 18 de outubro de 1990, Dzodzi, C?297/88 e C?197/89, Colet., p. I?3763, n.os 39 e 40, e de 14 junho 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C?64/06, Colet., p. I?4887, n.os 22 e 23).

35 Tal como foi sublinhado no n.º 32 do presente acórdão, a reexpedição do bem, com destino ao sujeito passivo, para o Estado?Membro a partir do qual este bem foi inicialmente expedido ou transportado é uma condição necessária para a aplicação do artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA.

36 Ora, resulta das decisões de reenvio que, nos processos principais, os bens em causa não foram reexpedidos para o Estado?Membro de origem, ou seja, para a República Francesa, após a execução dos trabalhos sobre os mesmos em Itália.

37 Uma vez que não se verifica a condição relativa à reexpedição do bem para o Estado?Membro de origem, o artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da diretiva IVA não é aplicável nos processos principais.

38 Por conseguinte, não há que responder à primeira questão.

Quanto às despesas

39 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 17.º, n.º 2, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que, para que a expedição ou o transporte de um bem não sejam qualificados de transferência com destino a outro Estado-Membro, esse bem, após a execução dos trabalhos a ele relativos no Estado-Membro de chegada da sua expedição ou do seu transporte, deve necessariamente ser reexpedido, com destino ao sujeito passivo, para o Estado-Membro a partir do qual havia sido inicialmente expedido ou transportado.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.