

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

2 de outubro de 2014 (\*)

«Reenvio prejudicial — Sexta Diretiva IVA — Artigo 8.º, n.º 1, alínea a) — Determinação do lugar de entrega de bens — Fornecedor estabelecido num Estado?Membro diferente daquele onde está estabelecido o adquirente — Transformação do bem no Estado?Membro onde está estabelecido o adquirente»

No processo C-446/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (França), por decisão de 25 de julho de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de agosto de 2013, no processo

**Fonderie 2A**

contra

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, K. Lenaerts (relator), vice-presidente do Tribunal de Justiça, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 7 de maio de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Fonderie 2A, por D. Le Prado, avocat,
- em representação do Governo francês, por D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por I. Bakopoulos e M. Skorila, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 3 de julho de 2014,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação de disposições da Sexta

Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Fonderie 2A, sociedade com sede em Itália, e o ministre de l'Économie et des Finances (Ministro da Economia e das Finanças), a respeito da recusa de reembolso a esta sociedade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que pagou em França, em 2001, por trabalhos realizados nesse Estado-Membro.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

#### Sexta Diretiva

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela 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). Todavia, tendo em conta que o IVA em causa no processo principal foi pago em 2001, as disposições relevantes são as da Sexta Diretiva.

4 O artigo 2.º da Sexta Diretiva tem a seguinte redação:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

5 O artigo 5.º, n.º 1, da referida diretiva define da seguinte forma o conceito de «entrega de um bem»:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

6 O artigo 8.º da Sexta Diretiva, nos termos do qual é determinado o lugar das operações tributáveis, dispõe, no seu n.º 1, alínea a), que, se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro, o lugar de entrega 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.

7 O artigo 28.º-A da Sexta Diretiva, que determina o âmbito de aplicação do regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros, prevê:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao [IVA]:

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 [...]

[...]

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.

[...]

5. É equiparada a uma entrega de bens a título oneroso:

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:

[...]

– prestação de um serviço pelo sujeito passivo, que tenha por objeto trabalhos a efetuar no referido bem, executados materialmente no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte do bem, desde que, após os trabalhos, os bens sejam reexpedidos com destino a esse sujeito passivo para o Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente expedidos ou transportados.

[...]

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.

[...]»

8 O artigo 28.º-F desta diretiva, que tem por epígrafe «Direito de dedução», dispõe:

«1) Os n.os 2, 3 e 4 do artigo 17.º passam a ter a seguinte redação:

‘2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias transações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

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

a) Das suas operações relacionadas com as atividades económicas referidas no n.º 2 do artigo

4.º, efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito a dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]

4. O reembolso do [IVA] referido no n.º 3 é efetuado:

– 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 [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 (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116; a seguir 'Oitava Diretiva')],

– [...]

[...]»

Oitava Diretiva

9 O artigo 1.º da Oitava Diretiva enuncia:

«Para efeitos do disposto na presente diretiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da [Sexta Diretiva] que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, não tinha nesse país nem a sede da sua atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efetuadas as operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual 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 [...]»

10 O artigo 2.º dessa diretiva prevê:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do [IVA] que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efetuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [Sexta Diretiva] ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

*Direito francês*

11 O artigo 256.º do code général des impôts (Código Geral dos Impostos), na versão aplicável aos factos do litígio no processo principal (a seguir «CGI»), prevê:

«I. Estão sujeitas ao [IVA] as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

II. 1º Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem móvel corpóreo, como proprietário.

[...]»

12 O artigo 258.º do CGI tem a seguinte redação:

«I. Considera-se que o lugar de entrega dos bens móveis corpóreos se situa em França quando o bem se encontre em França:

- a) No momento da expedição ou do transporte pelo vendedor, pelo adquirente, ou por sua conta, com destino ao adquirente;
- b) No momento da montagem ou da instalação pelo vendedor ou por sua conta;
- c) No momento da disponibilização ao adquirente, na inexistência de expedição ou de transporte;

[...]»

13 Os artigos 271.º do CGI e 242.º M do anexo II do CGI dão execução aos artigos 1.º e 2.º da Oitava Diretiva.

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

14 Em 2001, a recorrente no processo principal fabricou, em Itália, peças metálicas que vendeu à sociedade Atral, sediada em França.

15 Antes da sua entrega à Atral, a recorrente no processo principal enviou essas peças, por sua conta, a outra sociedade francesa, a Saunier?Plumaz, para trabalhos de acabamento, concretamente, trabalhos de pintura, e, seguidamente, expediu-as diretamente para o adquirente final.

16 O preço de venda das referidas peças, faturado à Atral pela Fonderie 2A, incluía os trabalhos de acabamento. Esses trabalhos foram faturados à Fonderie 2A, pelo prestador, a Saunier?Plumaz, por um montante que incluía também o IVA sobre esses trabalhos.

17 A Fonderie 2A requereu à Administração Fiscal francesa, com base nas disposições nacionais que dão execução à Oitava Diretiva, o reembolso do IVA que tinha suportado.

18 Este pedido foi indeferido, uma vez que, nos termos das disposições nacionais de aplicação da Sexta Diretiva, o lugar da entrega dos bens se situava em França.

19 A Fonderie 2A recorreu desta decisão para o tribunal administratif de Paris, que julgou improcedente o recurso, por decisão de 3 de julho de 2008. Uma vez que essa decisão foi confirmada pela cour administrative d'appel de Paris, por acórdão de 21 de outubro de 2010, a recorrente no processo principal interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État.

20 No âmbito desse recurso, a recorrente no processo principal sustenta que as disposições do CGI adotadas para assegurar a transposição da Sexta Diretiva para o direito francês foram violadas pela cour administrative d'appel de Paris. Entende que tinha efetuado uma entrega intracomunitária a partir de Itália e que não realizara nenhuma operação tributável em França. Por conseguinte, o adquirente é que era devedor do IVA sobre esta aquisição intracomunitária.

21 Nestas condições, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«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 noutra 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?»

### **Quanto à questão prejudicial**

#### *Observações preliminares*

22 Resulta da leitura conjugada dos artigos 1.º e 2.º da Oitava Diretiva que o fornecedor de um bem, na situação da recorrente no processo principal, só tem direito ao reembolso do IVA que incidiu sobre esse bem, que pagou ao prestador estabelecido noutra Estado-Membro, se esse fornecedor não tiver efetuado nenhuma entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada nesse Estado-Membro. Com efeito, se um fornecedor, na situação da recorrente no processo principal, efetuou uma entrega de bens nesse mesmo Estado-Membro, o princípio da neutralidade do IVA não exige o reembolso do IVA pago ao prestador, uma vez que o referido fornecedor, na medida em que os serviços fornecidos pelo referido prestador são utilizados para as necessidades das operações tributadas desse fornecedor, tem direito à dedução do IVA, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º F, n.º 1, da referida diretiva.

23 O órgão jurisdicional de reenvio pretende, assim, determinar se, na situação da recorrente no processo principal, a entrega de bens efetuada por um fornecedor a um adquirente estabelecido noutra Estado-Membro se considera efetuada nesse Estado-Membro quando o referido fornecedor encomenda trabalhos de acabamento a um prestador estabelecido nesse mesmo Estado-Membro, antes de os referidos bens serem expedidos com destino ao adquirente.

24 Embora a questão submetida se refira, em termos gerais, às disposições da Sexta Diretiva que permitem determinar o lugar de uma entrega intracomunitária, deve considerar-se que diz respeito à interpretação do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva. Com efeito, infere-se da jurisprudência que esta disposição, que permite determinar o lugar de uma entrega de bens, não faz distinção entre entregas «intracomunitárias» e entregas «internas» (v. acórdão EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 46).

25 Por conseguinte, como salientou a advogada-geral no n.º 52 das suas conclusões, o lugar da entrega de bens, que é constituída pela venda das peças metálicas em causa no processo principal, pela Fonderie 2A à Atral, deve ser determinado à luz do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), e a 'transferência' ou a 'afetação', nos termos do artigo 28.º A, n.os 5, alínea b), e 6, da Sexta Diretiva não é relevante a este propósito, de modo que não é necessário interpretar estas disposições para responder à questão que foi submetida.

26 Nestas condições, deve considerar-se que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o lugar de entrega de um bem vendido por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a um adquirente estabelecido noutra Estado-Membro, bem esse que foi sujeito a trabalhos de acabamento encomendados pelo vendedor a um prestador estabelecido nesse outro Estado-Membro, antes de ser expedido para o adquirente por esse prestador, se situa no Estado-Membro onde se encontra estabelecido o fornecedor ou, pelo contrário, no Estado-Membro onde se encontra estabelecido o adquirente.

## *Resposta do Tribunal de Justiça*

27 A este propósito, importa, em primeiro lugar, atender à letra do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, por força do qual o lugar de entrega de um bem se considera situado «[n]o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente». Ora, uma interpretação literal desta disposição não permite considerar que o lugar de uma entrega, como a que ocorreu entre a recorrente no processo principal e o adquirente, se situa no Estado-Membro onde está estabelecido o fornecedor. Com efeito, os bens em causa foram previamente expedidos para o prestador, estabelecido noutro Estado-Membro, e este, após ter realizado trabalhos de acabamento, expediu-os para o adquirente, estabelecido nesse mesmo Estado-Membro. Os únicos bens objeto do contrato celebrado entre o fornecedor e o adquirente, a saber, os bens acabados, já se encontravam, portanto, «no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, no Estado-Membro onde este último está estabelecido.

28 Em segundo lugar, esta interpretação literal é corroborada pela economia geral da referida disposição. Com efeito, o lugar de uma «entrega de bens», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, a saber, o lugar da transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário, deve ser determinado por aplicação das regras previstas no artigo 8.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. Ora, quando um fornecedor de bens, na situação da recorrente no processo principal, expede esses bens para um prestador encarregado de trabalhos de acabamento, não está a transferir para o adquirente o poder de dispor dos bens em causa, como proprietário. Tal expedição visa unicamente tornar os bens em causa conformes com as obrigações contratuais do fornecedor, para que a ulterior entrega ao adquirente possa ter lugar.

29 A este propósito, importa ainda lembrar que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva implica a existência de um nexos temporal e material suficiente entre a entrega dos bens em causa e a respetiva expedição, bem como uma continuidade no desenrolar da operação (v. acórdão X, C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 33).

30 Ora, esse nexos e essa continuidade não existem se a expedição dos bens pelo fornecedor para o prestador se destinar a transformá-los antes da sua entrega ao adquirente, a fim de os tornar conformes com as obrigações contratuais estipuladas entre o fornecedor e o adquirente. Nessas condições, considera-se que o lugar de entrega, na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, é o lugar onde se encontram os bens tornados conformes com as obrigações contratuais entre as duas partes.

31 Por último, tal interpretação está em conformidade com o objetivo das disposições da Sexta Diretiva relativas à determinação do lugar das operações tributáveis, que visam evitar tanto a dupla tributação como a não tributação dessas operações (v., neste sentido, relativamente ao artigo 9.º da Sexta Diretiva, acórdão ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, n.º 27 e jurisprudência aí referida). Com efeito, como realçou a advogada-geral no n.º 42 das suas conclusões, essa interpretação permite estabelecer de forma não equívoca o lugar da entrega de um bem, o qual, por sua vez, determina o Estado-Membro que tem direito a arrecadar o IVA devido por essa operação.

32 Nestas condições, há que responder à questão colocada que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se considera que o lugar de entrega de um bem vendido por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a um adquirente estabelecido noutro Estado-Membro, bem esse que foi sujeito a trabalhos de acabamento encomendados pelo vendedor a um prestador estabelecido nesse outro Estado-Membro, a fim de o tornar apto para entrega, antes de ser expedido, através do referido prestador, com destino ao

adquirente, se situa no Estado-Membro onde este último se encontra estabelecido.

### **Quanto às despesas**

33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, 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 (Segunda Secção) declara:

**O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que se considera que o lugar de entrega de um bem vendido por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a um adquirente estabelecido noutro Estado-Membro, bem esse que foi sujeito a trabalhos de acabamento encomendados pelo vendedor a um prestador estabelecido nesse outro Estado-Membro, a fim de o tornar apto para entrega, antes de ser expedido, através do referido prestador, com destino ao adquirente, se situa no Estado-Membro onde este último se encontra estabelecido.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.