

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
apresentadas em 13 de Janeiro de 2004¹

1. O Hoge Raad (órgão jurisdicional de «recurso») dos Países Baixos submete ao Tribunal de Justiça duas questões sobre a interpretação do artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva em matéria de imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «Sexta Directiva»).

2. O litígio perante o tribunal neerlandês tem por objecto a determinação do lugar em que se localiza a mediação prestada por um profissional na compra e venda de dois iates, em França, por conta dos respectivos adquirentes residentes nos Países Baixos.

3. O Hoge Raad quer saber se a referida disposição se aplica quando, numa aquisição de bens na Comunidade, um agente negocia a favor de um particular não sujeito ao

imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Se a resposta for afirmativa, pergunta em que local deve considerar-se praticado o facto tributável.

I — Enquadramento jurídico comunitário

4. A Sexta Directiva sujeita a tributação as entregas de bens e as prestações de serviços³, efectuadas a título oneroso, no território de um país, por quem exerce, com carácter independente, actividades de produção, de comércio ou de assistência, incluindo o exercício de profissões liberais (artigo 2.º, n.º 1, e 4.º, n.ºs 1 e 2).

5. O facto tributável nas entregas de bens tem lugar onde ocorre a transmissão, a não ser que a sua expedição ou transporte sejam necessários, caso em que a conexão é o

1 — Língua original: espanhol.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 FI p. 54). O artigo 28.º-B foi aditado pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

3 — A «prestação de serviços» constitui uma categoria residual, que inclui qualquer operação que não tenha a condição de entrega de bens (artigo 6.º da Sexta Directiva).

ponto em que se inicia o trânsito com destino ao adquirente (artigo 8.º, n.º 1) ⁴.

[artigo 9.º, n.º 2, alínea e)]. Aplica-se o mesmo padrão aos intermediários em tais operações [artigo 9.º, n.º 2, alínea e), penúltimo travessão] ⁶.

6. No que se refere aos serviços, o facto gerador da obrigação tributária considera-se praticado na sede da actividade económica de quem os fornece ou no lugar onde tenha um estabelecimento estável a partir do qual presta os serviços. Na falta de ambos, considera-se praticado no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual (artigo 9.º, n.º 1).

8. A Directiva 91/680 aditou à Sexta Directiva um novo título XVI A, designado «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», cujo objectivo é facilitar, uma vez abolidos os controlos para efeitos fiscais nas fronteiras internas, a partir de 1 de Janeiro de 1993, a introdução de uma regulamentação definitiva da tributação do comércio interno no sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ⁷.

7. Contudo, para algumas prestações ⁵ proporcionadas a pessoas estabelecidas fora do país — comunitário ou não — de quem as efectua, a regra muda e o lugar do facto tributável é determinado em função do destinatário. Nestes casos, a referência é quer a sede da sua actividade económica quer o estabelecimento estável a que se destine o serviço quer o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual

9. De acordo com esta organização provisória, ficam sujeitas a IVA as «aquisições intracomunitárias de bens» a título oneroso, no território de um país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não o seja, se quem os alienar for outro sujeito passivo que realiza a transmissão nessa condição [artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo].

10. O referido facto tributável é definido como a obtenção do poder de disposição, na qualidade de proprietário, de um bem móvel

4 — Os bens que careçam de instalação ou montagem também têm um regime especial, considerando-se que o lugar de entrega é o da realização de tais operações [artigo 8.º, n.º 1, alínea a), *in fine*].

5 — As cessões e concessões de direitos das propriedades industrial e intelectual; as prestações de serviços de publicidade; as próprias de profissões liberais, nomeadamente por engenheiros, advogados e peritos contabilistas, bem como o tratamento de dados e o fornecimento de informações; as operações bancárias, financeiras e de seguros; a colocação de pessoal à disposição; e, por fim, as obrigações de não exercer total ou parcialmente uma actividade profissional ou um dos direitos já referidos.

6 — O artigo 9.º da Sexta Directiva foi transposto para o ordenamento jurídico dos Países Baixos pelo artigo 6.º da *Wet op de Omzetbelasting 1968* — Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado — (a seguir «Wet OB 1968»).

7 — Os terceiro, oitavo e nono considerando da Directiva 91/680 assinalam este propósito.

expedido ou transportado com destino ao adquirente, por este, pelo vendedor ou por conta de um dos dois, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida [artigo 28.º-A, n.º 3, primeiro parágrafo].

nome e por conta de outrem, sempre que intervenham em operações que não sejam as referidas nos n.ºs 1 e 2 e no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, é o lugar de execução dessas operações.

11. As mencionadas operações, assim como as entregas de bens, são tributadas no lugar de destino (artigo 28.º-B, A e B).

12. O artigo 28.º-B, C, muda o critério relativamente aos serviços na circulação intracomunitária de bens, que se consideram prestados no ponto de partida. A parte E contém regra igual para a mediação nesse transporte. Quando se trate de mediar uma prestação acessória à deslocação, a intervenção considera-se prestada no lugar da actividade secundária. No entanto, em ambos os casos, se o beneficiário da mediação estiver identificado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro e agir com essa identificação, o facto tributável tem lugar nesse Estado (n.ºs 1 e 2).

13. Ora, de acordo com o n.º 3 do referido artigo:

«Em derrogação do disposto no n.º 1 do artigo 9.º, o lugar das prestações de serviços efectuadas por intermediários que ajam em

Todavia, sempre que o destinatário esteja identificado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado num Estado-Membro que não seja aquele em cujo território são efectuadas essas operações considera-se que o lugar da prestação efectuada pelo intermediário se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço pelo intermediário.»⁸

II — Factos, processo principal e questões prejudiciais

14. D. Lipjes, que está estabelecido nos Países Baixos, dedica-se, sob a denominação de «Dutch Yachting Services», à mediação profissional na compra e venda de barcos de recreio.

⁸ — O artigo 6a da Wet OB 1968, na redacção da Lei de 24 de Dezembro de 1992 (*Staatsblad* 1992, p. 713), introduziu no direito neerlandés o artigo 28.º-B, E, da Sexta Directiva.

15. Durante o período compreendido entre 1 de Maio de 1996 e 31 de Dezembro de 1997 agiu como intermediário na aquisição de dois iates⁹ localizados em França (Dunkerque e Ajaccio), por conta dos respectivos compradores, particulares residentes nos Países Baixos. Nos dois casos, o vendedor era um particular com domicílio em França e D. Lipjes não declarou nem pagou o IVA relativo à comissão que liquidou aos seus clientes em nenhum dos referidos Estados-Membros.

16. A inspecção neerlandesa das finanças (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) emitiu uma liquidação complementar pela corretagem cobrada por D. Lipjes, uma vez que, na sua opinião, este tinha desempenhado os serviços no seu território.

17. Uma vez indeferida a reclamação que apresentou por via administrativa, o sujeito passivo impugnou a liquidação no Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Recurso da Haia), com o argumento de que o serviço tinha sido prestado em França, tese que foi acolhida pelo referido tribunal, tendo em conta o lugar em que os iates se encontravam no dia da venda.

18. O Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) interpôs recurso, alegando que o artigo 28.º-B, E, n.º 3, primeira frase, da Sexta Directiva só contempla as operações de mediação realizadas em benefício das actividades próprias de um sujeito passivo, como é indicado no seu artigo 4.º Logo, para se determinar o lugar em que D. Lipjes realizou o seu trabalho deveria aplicar-se a regra geral do artigo 9.º, n.º 1, considerando-se que o executou nos Países Baixos.

19. O Hoge Raad indica que a referida disposição não distingue em função da transacção (salvo as excepções que refere) ou da pessoa representada, de modo que a cada serviço de um intermediário (diferente dos expressamente referidos no artigo) se aplica a regra da prestação no lugar do estabelecimento principal, independentemente da condição em que aja o destinatário. Acrescenta, contudo, que a interpretação anterior pode ser posta em causa tendo em conta a sistemática do título XVI A da Sexta Directiva e a do já referido artigo 28.º-B, E, n.º 3.

20. Em sua opinião, a jurisprudência comunitária não oferece elementos suficientes para esclarecer a dúvida, pelo que decidiu suspender a instância e, nos termos do

9 — Segundo informações proporcionadas pelo Hoge Raad, não eram «melos de transporte novos», tal como os define o artigo 28.º-A, n.º 2, alínea a), a que se aplica o disposto na alínea b), no número anterior da mesma disposição.

artigo 234.º CE, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

1) O artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva só se refere aos serviços de intermediários prestados a favor de um sujeito passivo, na acepção da directiva, ou de uma pessoa colectiva não sujeito passivo, na acepção do artigo 28.º-A da directiva?

2) Em caso de resposta negativa, o artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva visa identificar o lugar da intermediação na compra ou venda de um bem corpóreo entre dois particulares com o lugar da transacção, como se essa transacção fosse um fornecimento ou um serviço prestado por um sujeito passivo, na acepção do artigo 8.º da Sexta Directiva?

III — Processo no Tribunal de Justiça

21. A Comissão e os Governos neerlandês e português apresentaram observações escritas no prazo fixado para o efeito no artigo 20.º do Estatuto CE do Tribunal de Justiça.

22. Não tendo sido pedida a apresentação de alegações, o Tribunal de Justiça decidiu prescindir da fase oral do processo, nos termos do disposto no artigo 104.º, n.º 4, do Regulamento de Processo.

IV — Exame das questões prejudiciais

A — Determinação do lugar do facto tributável nos serviços de mediação

23. A execução dos serviços de mediação localiza-se, geralmente, no lugar onde se encontra a sede da actividade económica do prestador ou, se for esse o caso, no lugar do estabelecimento estável a partir de onde aquele os fornece¹⁰. Na falta de ambos os critérios, tem-se em conta, como já indiquei, o domicílio ou a residência habitual. Esta regra é o reflexo do princípio da «tributação na origem» e permite situar a acção geradora da obrigação tributária num território, ao mesmo tempo que identifica a regulamentação estatal aplicável¹¹.

¹⁰ — O acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251) observou que o centro da actividade económica é o ponto de conexão prioritário, de modo que só se pode ter em conta um estabelecimento diferente, a partir do qual se prestam os serviços, se a vinculação com a sede não conduzir a uma solução tributariamente racional ou gerar um conflito com outro Estado-Membro (n.º 17). No mesmo sentido se pronunciaram os acórdãos de 17 de Julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, Colect., p. I-4383, n.º 15), e de 7 de Maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, Colect., p. I-2553, n.º 24).

¹¹ — L. M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1.ª ed., Barcelona, 1997, p. 132.

24. O ponto de conexão transfere-se do estabelecimento de quem oferece o serviço para o do beneficiário, quando se trata da mediação nas operações a que se refere o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), praticadas a favor de pessoas estabelecidas num país diferente.

27. Em resumo, os serviços de um mediador são tributados no Estado-Membro em que:

1) o mediador estiver (é a regra geral do artigo 9.º, n.º 1)¹²;

25. Verifica-se também uma excepção à linha geral de conduta no caso de intervenção em nome de outrem no transporte comunitário de bens ou nas suas prestações acessórias, situações em que se entende que o facto tributável ocorre no lugar da actividade principal, ou seja, no do início da deslocação ou no da execução da actividade auxiliar, respectivamente. Contudo, se a mediação for praticada para um destinatário que age sob um número de identificação, para efeitos de IVA, atribuído por outro Estado-Membro, o território deste último adquire a condição de ponto de referência para se determinar o lugar de realização do facto tributário.

2) o destinatário se encontrar estabelecido [artigo 9.º, n.º 2, alínea e), penúltimo travessão];

3) se desenvolver a actividade em que intervém (primeiro parágrafo dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 28.º-B, E); ou

4) o destinatário tiver o número de identificação fiscal utilizado na operação (segundo parágrafo dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 28.º-B, E).

26. Por fim, a fixação do facto tributável para outros tipos de mediação na troca de bens entre Estados-Membros segue critério idêntico: o do negócio em que se intervém, com a já referida excepção quanto ao exercício fiscal do representado noutro Estado-Membro.

12 — Parece que a Comissão está enganada quando afirma que o artigo 9.º, n.º 1, não se aplica às operações de mediação. Pelo contrário, constitui, como acabo de dizer, o critério principal. O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), penúltimo travessão, só se refere à actividade mediadora realizada a favor de pessoas estabelecidas noutro país relativamente a certos serviços. Pelo seu lado, o artigo 28.º-B, E, diz respeito à tarefa dos intermediários na aquisição e no transporte intracomunitário de bens. As restantes actividades de mediação ficam sujeitas ao artigo 9.º, n.º 1.

28. A situação de facto do processo principal, que consiste na intervenção para a aquisição de dois iates que se encontravam em França, por conta de dois particulares residentes nos Países Baixos, só pode incluir-se na primeira ou na terceira hipótese.

30. A resposta correcta é, na minha opinião, a primeira.

31. Uma interpretação teleológica dos artigos aditados pela Directiva 91/680 apoia esta afirmação.

B — Âmbito subjectivo de aplicação do artigo 28.º-B da Sexta Directiva

29. A escolha correcta entre as duas alternativas requer que se concretize o âmbito de aplicação do artigo 28.º-B; a este respeito, há três soluções possíveis, que coincidem com as posições adoptadas por cada um dos intervenientes neste processo prejudicial. Para a primeira, a referida disposição abrange qualquer mediação, diferente das que menciona, independentemente da condição em que aja o beneficiário e da que ostenta o alienante no negócio principal; é a tese da Comissão. O Governo neerlandês considera necessário, para que o referido artigo seja aplicável, que os bons officios sejam levados a cabo por conta de um sujeito passivo do imposto ou por uma pessoa colectiva que não esteja sujeita ao mesmo. Por fim, o Governo português defende uma posição intermédia, segundo a qual a referida norma contempla os serviços proporcionados a um particular, desde que a transmissão de bens dentro da Comunidade seja efectuada por um sujeito passivo do imposto.

32. A norma controvertida neste processo pretende dar resposta ao desafio da abolição dos controlos para efeitos fiscais nas fronteiras internas a partir de 1 de Janeiro de 1993, mas, como em 31 de Dezembro de 1992 não existiam as condições necessárias para se instaurar o princípio da tributação na origem¹³, estabeleceu um período transitório em que se manteve a regra da tributação no destino¹⁴. Para facilitar a eliminação das barreiras aduaneiras, suprimiu qualquer formalidade nas suas fronteiras e, através da delimitação de um novo facto tributável

13 — Tal princípio é imprescindível para que a abolição da tributação na importação e do desagravamento na exportação seja neutral, sem prejuízo da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro em que tem lugar o consumo final. É o que se deduz do sétimo considerando da Directiva 91/680 («[...] a tributação das trocas entre Estados-Membros assenta no princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados, sem que isso prejudique, no tráfego comunitário entre sujeitos passivos, o princípio da atribuição da receita fiscal, correspondente à aplicação do imposto na fase do consumo final, ao Estado-Membro onde ocorre esse consumo final»), conjugado com o artigo 4.º da Primeira Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO P 71, p. 1301), que indica como objectivo «[...] a supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-Membros, garantindo a neutralidade dos impostos sobre o volume de negócios] no que se refere à origem dos bens e das prestações de serviços».

14 — O nono, décimo e décimo primeiro considerandos da Directiva 91/680 justificam esta fase transitória e a conveniência de tributar, durante a sua vigência, determinadas operações nos Estados-Membros de destino.

(«aquisição intracomunitária de bens»), colocou todas as obrigações fiscais numa posição semelhante às operações internas.

33. Por outras palavras, a vigência, durante o período transitório, do referido facto tributável implicou a derrogação, relativamente ao tráfico de bens entre os Estados-Membros, do princípio da tributação no ponto de partida¹⁵. Para compreender o alcance desta dispensa provisória, deve ter-se presente que o IVA é um imposto destinado a tributar os actos de consumo, como manifestação indirecta da capacidade económica das pessoas, objectivo que se obtém onerando as operações dos empresários ou dos profissionais, que, através da técnica da repercussão, transferem para o consumidor final este encargo. Deste modo consegue-se um imposto «neutro» para os sujeitos passivos: só é suportado pelo último elo da cadeia, ou seja, por quem recebe o produto ou beneficia da prestação. Por estas razões, a Sexta Directiva define o acontecimento que dá origem à obrigação tributária, independentemente do cariz da pessoa a que se entregam os bens ou se prestam os serviços.

34. Ora, para o imposto ser cobrado numa aquisição intracomunitária de bens, é necessário que o comprador seja um sujeito

passivo ou uma pessoa colectiva, ainda que não tenha tal condição [artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a)]. Esta norma justifica-se porque, ao ser pago no país de destino, a neutralidade só é garantida se quem suportar o imposto o puder repercutir ou deduzir, por ser um sujeito passivo que utiliza os bens em actividades efectivamente tributadas, e não um consumidor final. Por esta circunstância, o artigo 28.º-B, A e B, da Sexta Directiva presume que o facto tributável ocorre no Estado-Membro de chegada do transporte ou da expedição dos bens com destino ao adquirente ou em que se atribuiu o número de identificação fiscal com que age, onde pode descontar o encargo que suportou¹⁶.

35. Outro aspecto que preside ao regime transitório instaurado pela Directiva 91/680 radica no respeito da soberania fiscal dos Estados-Membros. Cada parceiro comunitário define com total independência as operações tributáveis, mas os respectivos poderes tributários devem coordenar-se, por forma a que, numa operação dentro da Comunidade, onde termina uma jurisdição, comece outra. Estas exigências explicam que, se uma compra de bens é tributada no país em que são postos à disposição do adqui-

16 — O artigo 17.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva, na redacção dada pela Directiva 91/680, dispõe que o sujeito passivo pode deduzir os valores tributários pagos nos termos do artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), na medida em que utilize os bens ou serviços nas suas operações tributadas.

15 — V. L. M. Pérez Herrero, *op.cit.*, p. 48.

rente, a correlativa entrega que se faz no Estado-Membro de origem fica isenta [artigo 28.º-C, A, alínea a)], a fim de evitar a dupla tributação¹⁷.

executada (n.º 2); se é noutro tipo de negócio, no lugar em que se realize (n.º 3).

36. Contudo, as razões anteriores, que esclarecem a redacção do artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, não existem nas actividades acessórias à aquisição intracomunitária de bens e ao consequente tráfico de um Estado-Membro para outro, nem, em especial, relativamente à actividade de mediação. Nestes casos não existe uma sucessão de operações, todas, em princípio, sujeitas ao IVA, realizadas em diferentes países comunitários, que se têm de coordenar para garantir a neutralidade do imposto e salvaguardar a soberania fiscal de cada um, antes tendo lugar uma prestação, fornecida com carácter profissional, que começa e termina em si mesma. Tendo em conta esta circunstância, a intervenção por outrem na aquisição e na movimentação de bens no interior da União considera-se realizada, para efeitos de IVA, no lugar em que se desenvolve o negócio principal, se a mediação é feita quanto ao transporte, no ponto de partida (n.º 1 da parte E do artigo 28.º-B); se se intervém numa actividade acessória, onde seja materialmente

37. Pela mesma razão, é irrelevante que a operação principal esteja sujeita a tributação ou se trate de uma transmissão entre particulares. A corretagem tem uma substância própria e é tributada à margem da actividade a que está subjacente, que somente a vincula para, em certos casos, determinar o lugar do facto tributável. Assim sendo, o substantivo «operações» que a disposição utiliza não se refere só às tributadas pelo IVA, mas também a qualquer outra em que um sujeito passivo do imposto intervenha em nome de outra pessoa, diferente das contempladas nos n.ºs 1 e 2 da própria disposição e no artigo 9.º, n.º 2, alínea e). A Comissão explica, nas suas observações escritas, que uma indagação linguística seria inútil, uma vez que a Sexta Directiva emprega o termo referido de forma indiferenciada quer para designar as transacções incluídas no seu âmbito de aplicação quer para as que escapam à tributação.

38. O artigo 21.º da Sexta Directiva, com a redacção dada pela Directiva 91/680, constituiu uma boa prova de que o legislador comunitário não exige, nas operações de mediação, que o destinatário seja um sujeito passivo ou uma pessoa colectiva não sujeita ao imposto. Ao indicar os devedores do imposto, distingue as compras na Comunidade com transferência de um país para outro, a que se refere o artigo 28.º-A, dos

17 — Se a transacção fosse tributada também no Estado-Membro de partida, o comprador pagaria duas vezes o mesmo imposto: uma com a repercussão que o vendedor efectuaria e outra com a aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino.

serviços prestados em tais operações, contemplados no artigo 28.º-B, C, D e E. Relativamente às primeiras, qualifica de devedor a «pessoa [...] que efectue [...] aquisições intracomunitárias de bens tributáveis» [n.º 1, alínea d)], logo, o adquirente que seja um sujeito passivo ou uma pessoa colectiva. Pelo contrário, no que respeita aos segundos, considera sujeito ao pagamento o «destinatário» dos serviços, sem mais precisão, incluindo também as prestações referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), que, como ninguém discute, inclui as fornecidas aos particulares.

se pratique em benefício de quem age com uma identificação fiscal, para efeitos do IVA, atribuída por um Estado-Membro diferente daquele em que tem lugar o negócio principal, se presume que o facto tributável ocorre no território do primeiro, tal constatação não significa que o artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva contemple unicamente como destinatários sujeitos passivos de tal imposto, mas que, nessas circunstâncias, a prestação se considera fornecida no local indicado. Quando o beneficiário é um particular consumidor final que, logo, não age sob nenhuma filiação tributária relativamente a este imposto, a segunda hipótese legal não tem cabimento e tal evento acontece onde se desenvolve a actividade em que o mediador intervém.

39. De acordo com o exposto, há que afirmar que o artigo 28.º-C, E, n.º 3, da Sexta Directiva se refere aos serviços prestados por intermediários, abstraindo da pessoa a que se destinem. Parafraseando o Governo português (n.º 16 das suas observações escritas), pode afirmar-se que a condição do sujeito em nome de quem age o terceiro é irrelevante para a aplicação da referida disposição, acrescentando, pelas razões apontadas, que também carece de importância o cariz do vendedor na operação principal.

40. Os argumentos do Governo neerlandês não contrariam as afirmações anteriores. Em primeiro lugar, embora, quando a mediação

41. O último argumento do Governo neerlandês para defender a sua tese consiste em que o preceito cuja interpretação o Hoge Raad solicita, tendo em conta o seu segundo parágrafo, pretende evitar que o destinatário dos serviços se veja obrigado a exercer o seu direito de deduzir o IVA suportado num país diferente daquele em que se tributa realmente a operação, considerando-se que a intervenção ocorre no Estado-Membro que lhe atribuiu a identificação fiscal com que age. Para o referido Governo, a norma exclui os particulares que não podem deduzir o valor de imposto pago. Mas semelhante apreciação ignora que o segundo parágrafo do referido artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta

Directiva contém uma previsão especial para alguns beneficiários da prestação que sejam sujeitos passivos do imposto, circunstância que não exclui a aplicação da primeira parte da disposição ao representado que seja «consumidor final» dos bons ofícios.

da expedição ou do transporte destinado ao adquirente¹⁸.

C — Lugar do facto tributável nos serviços de mediação do artigo 28.º-B, E, n.º 3

42. Assim sendo, o artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva aplica-se à mediação a favor de um particular. Segundo esta disposição, a intervenção considera-se praticada no mesmo ponto que o negócio principal. Dado o teor desta norma, o n.º 3 só se pode referir à intermediação nas aquisições intracomunitárias e nas entregas de bens definidas nos n.ºs 1, 3 e 5 do artigo 28.º-A, cujo lugar de realização é fixado pelas partes A e B do artigo 28.º-B.

43. De acordo com tais disposições, o facto tributável ocorre no ponto em que se encontram os bens no momento da chegada

44. A regra especial da parte E do artigo 28.º-B da Sexta Directiva remete para os critérios indicados nas partes A e B e não para a orientação geral que, para as entregas de bens, consta do artigo 8.º, como dá a entender a redacção da segunda pergunta formulada pelo Hoge Raad¹⁹.

45. Desta forma se evitam as disfunções referidas pelos intervenientes no processo principal, ao mesmo tempo que se garante a tributação racional e homogênea a que fazem alusão; por outro lado, satisfaz-se a finalidade de organizar uma distribuição adequada dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais sobre o IVA e de evitar conflitos de competência, incluindo a dupla tributação, que, de acordo com a jurisprudência comunitária²⁰, constitui a essência das normas da Sexta Directiva que fixam o lugar em que se produz o facto tributável.

18 — Deve ter-se em conta, no caso das aquisições, a hipótese em que o comprador actue com uma identificação fiscal atribuída por um Estado-Membro que não seja o de recepção.

19 — Em minha opinião, no caso do processo principal, o facto tributável da prestação dos serviços de mediação teria ocorrido nos Países Baixos, sempre e quando os iates tivessem sido postos à disposição dos compradores no referido Estado-Membro, dado que não consta do despacho de reenvio.

20 — V. acórdãos de 23 de Janeiro de 1986, *Trans Tirreno Express/ Ufficio Provinciale IVA* (283/84, Recueil, p. 231, n.ºs 14 e 15); de 26 de Setembro de 1996, *Dudda* (C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20); de 6 de Março de 1997, *Linthorst, Powells en Scheres* (C-167/95, Colect., p. I-1195, n.º 10); de 25 de Janeiro de 2001, *Comissão/França* (C-429/97, Colect., p. 651, n.º 41); de 15 de Março de 2001, *SPI* (C-108/00, Colect., p. I-2361, n.º 15); e de 5 de Junho de 2003, *Design Concept* (C-430/01, Colect., p. I-5617, n.º 22).

V — Conclusão

46. Tendo em conta o exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às perguntas formuladas pelo Hoge Raad, declarando que:

- 1) O artigo 28.º-B, E, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, aplica-se também quando os serviços de mediação a que se refere sejam proporcionados a um particular, independentemente da qualidade em que agir quem realizar a transmissão no negócio jurídico principal.
- 2) Nesse caso, a determinação do lugar da mediação deve ser realizada de acordo com os critérios assinalados nas partes A e B do artigo 28.º-B da Sexta Directiva.