

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

8 de dezembro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 42.º, alínea a) – Artigo 197.º, n.º 1, alínea c) – Artigo 226.º, ponto 11ºA – Artigo 141.º – Isenção – Operação triangular – Designação do destinatário final de uma entrega como devedor do IVA – Faturas – Menção “Autoliquidação” – Caráter obrigatório – Omissão dessa menção numa fatura – Retificação retroativa da fatura»

No processo C-247/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), por Decisão de 8 de abril de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de abril de 2021, no processo relativo a

Luxury Trust Automobil GmbH

contra

Finanzamt Österreich,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: K. Jürimäe (relatora), presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Oitava Secção, N. Piçarra e N. Jääskinen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Luxury Trust Automobil GmbH, por M. Huber, consultor fiscal e perito em contabilidade, e por S. Lacha, consultor fiscal,
- em representação do Governo austríaco, por M. Augustin, A. Posch e J. Schmoll, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Pethke e V. Uher, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de julho de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 42.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), lido em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, e do artigo 219.ºA da referida diretiva.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Luxury Trust Automobil GmbH ao Finanzamt Österreich (administração fiscal da Áustria, a seguir «administração fiscal») a propósito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) reclamado a esta sociedade em relação ao exercício fiscal relativo ao ano de 2014.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da Diretiva IVA enuncia:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

b) as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º»

4 O título V desta diretiva tem por título «Lugar das operações tributáveis». Sob o capítulo 2 deste título, os artigos 40.º a 42.º da referida diretiva definem o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens.

5 Nos termos do artigo 40.º da mesma diretiva, «[c]onsidera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente».

6 O artigo 41.º da Diretiva IVA precisa:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 40.º, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária de bens referida no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição, a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º

Se, nos termos do artigo 40.º, a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do parágrafo anterior, o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição.»

7 O artigo 42.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«O primeiro parágrafo do artigo 41.º não é aplicável, considerando-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º, se estiverem reunidas as seguintes condições:

- a) O adquirente provar ter efetuado essa aquisição com vista a uma entrega posterior, efetuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40.º, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º;
- b) O adquirente ter cumprido as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º»

8 O título IX da referida diretiva tem por título «Isenções». O capítulo 4 deste título é consagrado às isenções ligadas às operações intracomunitárias. A secção 2 deste capítulo visa as isenções das aquisições intracomunitárias de bens. Nesta secção, o artigo 141.º da mesma diretiva dispõe:

«Cada Estado-Membro toma medidas específicas destinadas a isentar do IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no seu território, por força do disposto no artigo 40.º, quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) A aquisição de bens é efetuada por um sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro, mas registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro;
- b) A aquisição de bens é efetuada com vista a uma posterior entrega desses bens, efetuada nesse mesmo Estado-Membro pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a);
- c) Os bens assim adquiridos pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a) são diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro que não seja aquele em cujo território está registado para efeitos do IVA e destinam-se à pessoa à qual é efetuada a entrega subsequente;
- d) O destinatário da entrega subsequente é outro sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos do IVA nesse mesmo Estado-Membro;
- e) O destinatário a que se refere a alínea d) está designado, em conformidade com o artigo 197.º, como devedor do imposto devido relativamente à entrega efetuada pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o imposto é devido.»

9 No título XI da Diretiva IVA, intitulado «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», o artigo 197.º, n.º 1, desta prevê:

«O IVA é devido pelos destinatários de entregas de bens quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) A operação tributável é uma entrega de bens efetuada nas condições previstas no artigo 141.º;
- b) O destinatário dessa entrega de bens é outro sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos do IVA no Estado-Membro em que a entrega é efetuada;

c) A fatura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro do destinatário é elaborada nos termos das secções 3 a 5 do capítulo 3.»

10 O artigo 219.º-A desta diretiva dispõe:

«Sem prejuízo do disposto nos artigos 244.º a 248.º, são aplicáveis as seguintes disposições:

1) A faturação fica sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que se considera efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, nos termos do disposto no título V;

2) Em derrogação do n.º 1, a faturação fica sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que o fornecedor ou prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual a entrega ou prestação é efetuada ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o Estado-Membro no qual o fornecedor ou prestador tem domicílio ou residência habitual, quando:

a) O fornecedor ou prestador não estiver estabelecido no Estado-Membro em que se considera efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, nos termos do disposto no título V, ou não houver a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro, na aceção do artigo 192.º-A, e o devedor do IVA for a pessoa a quem os bens são entregues ou os serviços prestados.

Todavia, quando a fatura é emitida pelo adquirente ou destinatário (autofaturação), aplica-se o disposto no n.º 1;

b) A entrega de bens ou prestação de serviços for considerada não efetuada na Comunidade, nos termos do disposto no título V.»

11 O conteúdo das faturas é precisado na secção 4 do capítulo 3 do título XI da referida diretiva. De entre as disposições desta secção, o artigo 226.º da mesma diretiva enuncia:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

11-A Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção “Autoliquidação”;

[...]»

Diretiva 2010/45

12 O considerando 7 da Diretiva 2010/45 tem a seguinte redação:

«Determinados requisitos referentes às informações que deverão figurar nas faturas deverão ser alterados para permitir um melhor controlo do imposto, estabelecer a igualdade de tratamento entre as entregas ou prestações transfronteiriças e nacionais e ajudar a promover a faturação eletrónica.»

Direito austríaco

13 O § 3, n.º 8, da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios de 1994), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994), na sua versão aplicável para o

ano de 2014 (BGBl. I, 112/2012) (a seguir «UStG 1994»), epigrafoado «Local da aquisição intracomunitária», tem a seguinte redação:

«Considera-se que a aquisição intracomunitária foi efetuada no território do Estado-Membro no qual o bem se encontra à chegada do transporte ou da expedição. Quando o adquirente utiliza, na relação com o fornecedor, um número de identificação IVA que lhe foi atribuído por outro Estado-Membro, a aquisição considera efetuada no território desse Estado-Membro até que o adquirente demonstre que a aquisição foi sujeita a imposto pelo Estado-Membro referido no primeiro período. No que diz respeito à prova, é aplicável o § 16 *mutatis mutandis*.»

14 O § 25 da de UStG 1994, epigrafoado «Operação triangular», prevê:

Conceito

§ 25 (1) Existe uma operação triangular quando três empresas de três Estados-Membros diferentes efetuam operações que têm como objeto o mesmo bem, que foi diretamente transmitido pelo primeiro fornecedor ao último adquirente, caso estejam preenchidos os requisitos previstos no n.º 3. O mesmo se verifica caso o último adquirente seja uma pessoa coletiva que não é um empresário ou que não adquiriu o bem para a sua empresa.

Lugar da aquisição intracomunitária em caso de operação triangular

(2) A aquisição intracomunitária na aceção do § 3, n.º 8, segundo período, considera-se ter sido sujeita a IVA quando o empresário (adquirente) demonstre que se trata de uma operação triangular e que cumpriu as suas obrigações de declaração em conformidade com o n.º 6. Caso a empresa não cumpra a sua obrigação de declaração, perde retroativamente o benefício da isenção.

Isenção em caso de aquisição intracomunitária de bens

(3) A aquisição intracomunitária está isenta de IVA caso se estejam preenchidas as seguintes condições:

- a) o empresário (adquirente) não reside ou não tem sede no território nacional, mas está identificado para efeitos de IVA no território da Comunidade;
- b) a aquisição é efetuada com vista a uma entrega subsequente do empresário (adquirente) no território nacional a um empresário ou a uma pessoa coletiva que está identificada para efeitos do IVA no território nacional;
- c) os bens adquiridos provêm de um Estado-Membro diferente daquele no qual o empresário (adquirente) está identificado para efeitos do IVA;
- d) o poder de disposição sobre os bens adquiridos é transmitido diretamente pelo primeiro empresário ou pelo primeiro adquirente ao último adquirente (destinatário);
- e) o imposto é devido pelo destinatário em conformidade com o n.º 5.

Faturação pelo adquirente

(4) A faturação é regida pelo direito do Estado-Membro a partir do qual o adquirente exerce a sua atividade. Quando a entrega é efetuada a partir do estabelecimento estável do adquirente, a lei aplicável é a do Estado-Membro no qual o estabelecimento estável se situa. Se o destinatário da entrega para quem a dívida fiscal é transferida pagar a transferência através de uma nota de

crédito, a faturação é regida pela lei do Estado?Membro no qual a entrega é efetuada.

Caso as disposições da presente lei federal sejam aplicáveis à faturação, esta deve ainda comportar as indicações seguintes:

- uma menção expressa relativa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à qualidade de devedor do imposto do último adquirente,
- o número de identificação IVA sob o qual o empresário (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a entrega subsequente dos bens, e
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega.

Pessoa devedora do imposto

(5) Em caso de operação triangular, o imposto é devido pelo destinatário da entrega tributável quando a fatura emitida pelo adquirente corresponde ao n.º 4.

Obrigações do adquirente

(6) Para cumprir as suas obrigações de declaração na aceção do n.º 2, o empresário deve mencionar, no mapa recapitulativo, as indicações seguintes:

- o número de identificação IVA no território nacional no qual efetuou a aquisição intracomunitária e a entrega subsequente dos bens;
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega subsequente efetuada pelo empresário, que lhe foi atribuído no Estado?Membro de destino dos bens expedidos ou transportados;
- em relação a cada um desses destinatários, o montante total das entregas efetuadas desse modo pelo empresário no Estado?Membro de destino dos bens expedidos ou transportados. Esses montantes devem ser indicados em relação ao trimestre civil durante o qual a obrigação se constituiu.

Obrigações do destinatário

(7) Para calcular o imposto em conformidade com o artigo 20.º, o montante estabelecido deve ser acrescido do montante devido ao abrigo do n.º 5.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A Luxury Trust Automobil é uma sociedade de responsabilidade limitada com sede na Áustria que exerce atividades de corretagem e de venda de veículos de luxo em vários países, tanto na União Europeia como em países terceiros.

16 No decurso do ano de 2014, a Luxury Trust Automobil comprou a um fornecedor com sede no Reino Unido veículos que revendeu à sociedade M s. r. o. (a seguir «sociedade M»), a qual tem sede na República Checa. Estes veículos foram transportados diretamente do Reino Unido para a República Checa.

17 As empresas implicadas nestas entregas intervieram com o número de identificação IVA do seu Estado de estabelecimento. Três faturas emitidas pela Luxury Trust Automobil e datadas do mês de março de 2014 (a seguir «faturas controvertidas») mencionavam, portanto, o número de identificação IVA austríaco desta sociedade, número de identificação IVA checo da sociedade M e

o número de identificação IVA do fornecedor estabelecido no Reino Unido. Essas faturas continham igualmente a menção «operação triangular intracomunitária isenta».

18 No mapa recapitulativo relativo ao mês de março do ano de 2014, a Luxury Trust Automobil indicou o número de identificação IVA checo da sociedade M e declarou que se tratava de operações triangulares intracomunitárias.

19 No âmbito de um controlo fiscal, constatou-se, porém, que o regime da operação triangular não era aplicável porque, contrariamente ao que impõe o § 25, n.º 4, da UStG 1994, as faturas controvertidas não continham nenhuma indicação quanto à transferência da dívida fiscal. Considerou-se, portanto, que houve uma operação triangular fracassada que não podia ser regularizada *a posteriori*. Tendo em conta a utilização do número de identificação IVA austríaco da Luxury Trust Automobil, haveria que admitir a existência de uma aquisição intracomunitária na Áustria, em conformidade como o § 3, n.º 8, da UStG 1994. Foi com base nestes elementos que a administração fiscal fixou, por Decisão de 25 de abril de 2016, o IVA devido pela Luxury Trust Automobil em relação ao ano de 2014.

20 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, posteriormente a esse controlo fiscal, a Luxury Trust Automobil teria retificado as faturas controvertidas por notas retificativas de 23 de maio de 2016 acrescentado a essas faturas uma menção relativa à transferência da dívida fiscal à sociedade M. Porém, a prova da entrega efetiva dessas notas retificativas não existiria. Além disso, esta última seria qualificada de «Missing Trader» pela administração fiscal checa. Com efeito, ainda que a sociedade M tivesse sido registada na República Checa para efeitos do IVA durante o período de execução das entregas em causa, a administração fiscal checa não terá conseguido contactá-la e a sociedade M não declarou nem pagou IVA na República Checa sobre essas entregas.

21 A Decisão da administração fiscal de 25 de abril de 2016 foi objeto de uma reclamação que foi rejeitada pelo Finanzamt Baden Mödling (Repartição de Impostos de Baden Mödling, Autriche). A Luxury Trust Automobil interpôs a seguir recurso para o Bundesfinanzgericht (Tribunal de Finanças Federal, Áustria).

22 Segundo esse órgão jurisdicional, a aplicação das disposições relativas às operações triangulares não é obrigatória numa situação como a referida no § 25, n.º 1, da UStG 1994. O adquirente intermediário de uma operação triangular, como, no caso vertente, a Luxury Trust Automobil, teria o direito de escolher se, no que diz respeito a uma entrega determinada, pretende ou não que essas disposições sejam aplicada. Esse direito deveria ser exercido no momento da realização da operação em causa.

23 Neste contexto, esse adquirente intermediário, se quiser obter a isenção de uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino e a transferência da dívida fiscal relativa a essa aquisição para o destinatário final desta última, deveria emitir uma fatura contendo as indicações visadas no § 25, n.º 4, da UStG 1994. Ora, a indicação de que este último adquirente é devedor do IVA, prevista nesta disposição, não figurava nas faturas controvertidas.

24 O § 25 da UStG 1994 não é, por conseguinte, aplicável, pelo que a operação em causa deveria ser tratada tendo em conta as disposições gerais desta lei. Por força dessas disposições, uma vez que a Luxury Trust Automobil utilizou o seu número de identificação IVA austríaco, procedeu a uma aquisição intracomunitária na Áustria. A aquisição deveria, assim, considerar-se realizada na Áustria até que essa sociedade demonstre que essa aquisição foi tributada na República Checa. Uma vez que esta condição não está preenchida, a referida sociedade não teria direito a dedução do IVA a montante sobre a referida aquisição.

25 A Luxury Trust Automobil interpôs recurso de *Revision* da sentença do Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) para o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), que é o órgão jurisdicional de reenvio no presente processo.

26 O litígio no processo principal tem por objeto o imposto devido por força do § 3, n.º 8, segundo período, da UStG 1994, ou seja, sobre a tributação suplementar de uma aquisição intracomunitária considerada como tal em razão da utilização de um número de identificação IVA austríaco.

27 Neste contexto, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) aponta três dificuldades.

28 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional conclui que decorre do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA que se considera que uma aquisição intracomunitária tem lugar no território do Estado?Membro que atribuiu o número de identificação IVA utilizado para fins dessa aquisição. Porém, em conformidade com o artigo 42.º desta diretiva, não seria esse o caso quando o destinatário de uma entrega subsequente foi designado como sendo o devedor do IVA por força do artigo 197.º da referida diretiva.

29 A este respeito, o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA prevê, em seu entender, que a fatura relativa a essa operação deve ser emitida em conformidade com as disposições das secções 3 a 5 do capítulo 3 do título XI desta diretiva.

30 Há, portanto, «designação» do destinatário de uma entrega como devedor do IVA, na aceção do artigo 42.º da referida Diretiva IVA, quando a fatura contém uma indicação como a mencionada no artigo 226.º, ponto 11ª, da mesma diretiva, isto é a menção «Autoliquidação».

31 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, embora o considerando 7 da Diretiva 2010/45 milite a favor de um respeito estrito das disposições relativas à faturação, o objetivo da menção «Autoliquidação» nas faturas relativas a operações triangulares é assegurar que o último adquirente no âmbito dessa operação possa claramente e facilmente reconhecer que a dívida fiscal lhe é transferida. Ora, segundo esse órgão jurisdicional, esse objetivo pode igualmente ser assegurado pela menção «operação triangular intracomunitária isenta» que figura nas faturas controvertidas, e isso ainda mais se for tido em conta o facto de que estas não indicam nenhum montante de IVA, mas que o montante mencionado nessas faturas é expressamente designado como sendo o «montante líquido da fatura».

32 Nestas circunstâncias, não seria excluído que a menção inicial que figura nas faturas controvertidas possa preencher as condições previstas pelo direito da União para a designação do destinatário de uma entrega como sendo o devedor do IVA.

33 Em segundo lugar, se esse não devesse ser o caso, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no n.º 49 do seu Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), o Tribunal de Justiça decidiu que o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA tem por objeto o requisito de fundo exigido para que uma aquisição como a que está em causa no processo que deu origem a esse acórdão se considere sujeita ao IVA, em conformidade com o artigo 40.º desta diretiva. Em contrapartida, o artigo 42.º, alínea b), da referida diretiva precisa as modalidades relativas à prova da tributação no Estado?Membro de destino, as quais devem ser consideradas requisitos formais.

34 Um dos requisitos formais por força deste artigo 42.º, alínea a), exigiria que o destinatário de uma entrega por força do artigo 197.º da Diretiva IVA tenha sido designado como devedor do

IVA na fatura relativa a essa entrega.

35 Nestas circunstâncias, as faturas deveriam, no que diz respeito à dedução do IVA a montante, ser consideradas constitutivas de requisitos formais que podem, regra geral, ser retificadas, uma vez que a retificação se aplica retroativamente ao ano durante o qual a fatura foi inicialmente emitida. Além disso, mesmo que o IVA tenha sido erradamente faturado, uma fatura poderia ser retificada se o seu autor demonstrasse a sua boa fé ou tiver afastado inteiramente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais.

36 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, no entanto, sobre a questão de saber se essa possibilidade de retificação existe igualmente em relação a um requisito material, e isso, sobretudo porque a aplicação da regulamentação relativa às operações triangulares não é vinculativa, uma vez que os sujeitos passivos podem decidir não usar o regime de simplificação que essa regulamentação instaura.

37 Neste contexto, deveria igualmente determinar-se se basta que o autor de uma fatura a retifique e a envie ao destinatário da entrega em causa ou se é, além disso, necessário, que a retificação chegue a este último. Os eventuais efeitos retroativos dessa retificação deveriam igualmente ser determinados, em conformidade com o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a Luxury Trust Automobil invoca a aplicabilidade do direito checo. Este, contrariamente ao direito austríaco, não exige, em seu entender, que as faturas contenham uma menção relativa à transferência da dívida fiscal. A determinação do direito aplicável necessitaria, porém, a interpretação do artigo 219.º A da Diretiva IVA.

39 Nestas circunstâncias, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O Deve o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva [TVA], em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva [...] ser interpretado no sentido de que também existe designação do destinatário da entrega como devedor do imposto quando a fatura, em que não é indicado o montante do IVA, contém a seguinte menção: “operação triangular intracomunitária isenta de imposto”?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão:

a) Este tipo de menção na fatura pode ser validamente retificado *a posteriori* (através da menção: “operação triangular intracomunitária nos termos do artigo 25.º da UStG. A dívida fiscal é transferida para o beneficiário da prestação”)?

b) Para que a retificação seja válida é necessário que a fatura retificada seja recebida pelo destinatário da fatura?

c) A retificação produz efeitos retroativos à data da emissão da fatura original?

3) Deve o artigo 219.º A da diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que devem ser aplicadas as regras relativas à faturação do Estado-Membro cujas disposições seriam aplicáveis se (ainda) não tivesse sido designado um “adquirente” como devedor do imposto; ou devem aplicar-se as normas do Estado-Membro que seriam aplicáveis se se considerasse válida a designação do “adquirente” como devedor do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

40 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que, no âmbito de uma operação triangular, o adquirente final é validamente designado como sendo o devedor do IVA quando a fatura emitida pelo adquirente intermediário não contém a menção «Autoliquidação».

41 A título preliminar, importa recordar que uma operação triangular é uma operação mediante a qual um bem é entregue por um fornecedor, identificado para efeitos do IVA num primeiro Estado-Membro, a um adquirente intermediário num segundo Estado-Membro, que, por sua vez, entrega esse bem a um adquirente final, identificado para efeitos do IVA num terceiro Estado-Membro, sendo o referido bem diretamente transportado do primeiro Estado-Membro para o terceiro Estado-Membro.

42 Esta operação triangular pode beneficiar de um regime de derrogação à regra, enunciada no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, segundo a qual as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro estão sujeitas ao IVA (v., neste sentido, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 27).

43 Este regime derogatório consiste, por um lado, em isentar a aquisição intracomunitária efetuada pelo adquirente intermediário, que está identificado para efeitos do IVA no segundo Estado-Membro e, por outro, em transferir a tributação dessa aquisição para o nível do adquirente final, estabelecido e identificado para efeitos do IVA num terceiro Estado-Membro, estando o adquirente intermediário dispensado da obrigação de identificação para efeitos do IVA neste último Estado-Membro. O referido regime resulta da articulação entre a regra prevista no artigo 40.º desta diretiva, e a derrogação que decorre do artigo 42.º desta.

44 Com efeito, o artigo 40.º da Diretiva IVA enuncia a regra segundo a qual o lugar de tributação de uma aquisição intracomunitária é o local onde os bens se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte para o destino do adquirente. A fim de garantir a aplicação correta desta regra, o artigo 41.º desta diretiva prevê que, quando o adquirente não demonstra que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º da referida diretiva, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA sob o qual o adquirente efetuou a aquisição.

45 O artigo 42.º da mesma diretiva derroga a aplicação da referida regra no âmbito das operações triangulares definidas no artigo 141.º da Diretiva IVA quando, por um lado, o adquirente demonstra que efetuou a aquisição intracomunitária em causa para as necessidades de uma entrega subsequente, efetuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40.º desta diretiva e para a qual o destinatário foi designado como sendo devedor do imposto em conformidade com o artigo 197.º da referida diretiva, e que, por outro lado, o adquirente cumpriu as obrigações relativas à apresentação do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º da mesma diretiva.

46 Em conformidade com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, a fatura emitida pelo adquirente intermediário deve ser emitida em conformidade com as disposições das secções 3 a 5 do capítulo 3 do título XI desta diretiva. Entre essas disposições, o artigo 226.º, ponto 11º A, da referida diretiva impõe que a fatura contenha a menção «Autoliquidação» quando o adquirente ou o destinatário é devedor do IVA.

47 Neste âmbito, a fim de responder à primeira questão, importa ter em conta não só os termos do artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA, mas igualmente o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que essa disposição faz parte (v., neste sentido, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 33).

48 Em primeiro lugar, no que respeita à redação do artigo 42.º da Diretiva IVA, decorre deste, por um lado, que se trata de uma derrogação ao artigo 41.º, primeiro parágrafo, desta diretiva e, por outro, que a aplicação desta derrogação está sujeita à reunião de duas condições cumulativas previstas nesse artigo 42.º, alíneas a) e b) (v., neste sentido, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 45).

49 Ao passo que o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA precisa a condição de fundo exigida para que uma aquisição realizada no âmbito de uma operação triangular se considere sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º desta diretiva, o artigo 42.º, alínea b), da referida diretiva enuncia as condições formais segundo as quais a prova da tributação no Estado-Membro de destino do transporte ou da expedição intracomunitária deve ser apresentada (v., neste sentido, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 49).

50 Em segundo lugar, no que respeita ao contexto no qual se inscreve o artigo 42.º da Diretiva IVA, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este artigo precisa e completa as condições de aplicação da medida de simplificação prevista no artigo 141.º desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 37). Ora, tanto o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA como o artigo 141.º, alínea e), desta diretiva remetem para o artigo 197.º da referida diretiva, o qual impõe, por sua vez, o respeito das disposições do capítulo 3 do título XI da mesma diretiva, de que o artigo 226.º faz parte.

51 Decorre daqui que, no âmbito específico do regime derogatório aplicável às operações triangulares, o adquirente intermediário de uma operação triangular não pode substituir por outra indicação a menção «Autoliquidação» quando o artigo 226.º, ponto 11º A, da Diretiva IVA impõe expressamente essa menção.

52 Em terceiro lugar, os objetivos prosseguidos pelo regime derogatório visado nos artigos 42.º e 141.º da Diretiva IVA corroboram esta interpretação.

53 Com efeito, embora o objetivo do artigo 141.º desta diretiva seja evitar ao adquirente intermediário ter de cumprir obrigações de identificação e de declaração no Estado-Membro de destino dos bens (Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 41), os artigos 41.º e 42.º da referida diretiva visam garantir a sujeição ao IVA da aquisição intracomunitária em causa ao nível do adquirente final, evitando ao mesmo tempo a dupla tributação desta operação (Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 50 e jurisprudência referida).

54 Ora, como a advogada-geral salientou no n.º 46 das suas conclusões, a razão de ser das menções que uma fatura deve conter por força do artigo 226.º da Diretiva IVA é informar o seu destinatário da qualificação jurídica da operação realizada pelo seu emissor. Esse objetivo ainda mais se impõe quando o emissor considera que, a título excecional, não é ele mas sim o destinatário da entrega que é devedor do IVA.

55 Uma vez que o regime derogatório previsto nos artigos 42.º e 141.º da Diretiva IVA é facultativo, é a formalidade exigida no artigo 226.º, ponto 11º A, desta diretiva que permite garantir que o destinatário final de uma entrega tem conhecimento das suas obrigações fiscais. Com efeito, a característica do regime da autoliquidação prende-se precisamente com o facto de que,

se não existe nenhum pagamento do IVA entre o fornecedor e o sujeito passivo destinatário de uma entrega é porque este último é devedor desse imposto sobre essa entrega (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 22). Por conseguinte, não pode haver nenhuma incerteza a este respeito.

56 Tendo em conta os fundamentos que precedem, há que responder à primeira questão que o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que, no âmbito de uma operação triangular, o adquirente final não foi validamente designado como sendo o devedor do IVA quando a fatura emitida pelo adquirente intermediário não contém a menção «Autoliquidação», referida no artigo 226.º, ponto 11ª, da referida diretiva.

Quanto à segunda questão

57 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 226.º, ponto 11ª, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a omissão, numa fatura, da menção «Autoliquidação» exigida nesta disposição pode ser retificada posteriormente pelo acréscimo de uma indicação precisando que essa fatura diz respeito a operação triangular intracomunitária e que dívida fiscal é transferida para o destinatário da entrega.

58 Em caso de resposta afirmativa a esta segunda questão, este órgão jurisdicional pergunta, por um lado, se a validade dessa retificação está dependente da circunstância de chegar ao seu destinatário e, por outro, se a fatura assim retificada tem efeitos retroativos à data da emissão da fatura inicial.

59 A este respeito, importa recordar que, se o Tribunal de Justiça reconheceu que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exija que a dedução ou o reembolso do IVA a montante seja concedido ainda que certas exigências formais tenham sido omitidas pelos sujeitos passivos, foi na condição de que as exigências substanciais tenham, além disso, sido satisfeitas (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 n.º 31; de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.os 50 e 51, bem como de 21 de outubro de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, n.º 76).

60 Trata-se, com efeito, de tributar as operações em causa tomando em consideração as suas características objetivas (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 30 e jurisprudência referida).

61 Não pode, por conseguinte, estar em causa uma retificação da fatura quando um requisito de aplicação do regime derogatório aplicável às operações triangulares, como a menção exigida no artigo 226.º, ponto 11ª, da Diretiva IVA, não está preenchido. Como a advogada-geral salientou nos n.os 57 e 61 das suas conclusões, a realização *a posteriori* de um requisito de aplicação necessário à transferência da dívida para o destinatário de uma entrega não constitui uma retificação. Trata-se de uma primeira emissão da fatura exigida, que não pode ter efeitos retroativos.

62 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à segunda questão que o artigo 226.º, ponto 11ª, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a omissão, numa fatura, da menção «Autoliquidação» exigida nesta disposição, não pode ser retificada posteriormente pelo acréscimo de uma indicação precisando que essa fatura diz respeito a uma operação triangular.

Quanto à terceira questão

63 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 219.º A da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que impõe que sejam aplicadas as disposições relativas à faturação do Estado-Membro do comprador intermediário ou as do Estado-Membro do adquirente final.

64 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre este ponto porque, no âmbito do processo principal, a Luxury Trust Automobil alega que é o direito checo que deveria ser aplicado. Ora, este não exige que as faturas contenham a menção relativa à transferência da dívida fiscal.

65 Resulta, porém, das respostas dadas às duas primeiras questões que a resposta à terceira questão não tem incidência na resolução do litígio no processo principal.

66 Com efeito, em razão da falta da menção «Autoliquidação» nas faturas controvertidas, a designação do adquirente final como sendo o devedor do IVA não foi validamente feita. O adquirente intermediário deve, por conseguinte, ser considerado o devedor deste imposto no Estado-Membro que lhe tiver atribuído o número de identificação que aquele utilizou para efeito da aquisição intracomunitária em causa, em conformidade com o artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

67 De qualquer modo, as exigências enunciadas no artigo 42.º, no artigo 141.º, alínea e), e no artigo 226.º, ponto 11º A, da Diretiva IVA não podem variar de um Estado-Membro para outro. O órgão jurisdicional de reenvio tem a obrigação de interpretar o direito aplicável ao litígio no processo principal, quer se trate do direito do Estado-Membro do adquirente intermediário ou do adquirente final, em conformidade com o direito da União (v., por analogia, Acórdão de 18 de novembro de 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, n.º 51).

68 Tendo em conta os fundamentos que precedem, não há, por conseguinte, que dar resposta à terceira questão.

Quanto às despesas

69 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 (Oitava Secção) declara:

1) O artigo 42.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, lido em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, conforme alterada,

deve ser interpretado no sentido de que:

no âmbito de uma operação triangular, o adquirente final não foi validamente designado como sendo o devedor do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) quando a fatura emitida pelo adquirente intermediário não contém a menção «Autoliquidação», referida no artigo 226.º, ponto 11º A, da referida diretiva, conforme alterada.

2) O artigo 226.º, ponto 11º A, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45,

deve ser interpretado no sentido de que:

a omissão, numa fatura, da menção «Autoliquidação» exigida nesta disposição, não pode ser retificada posteriormente pelo acréscimo de uma indicação precisando que essa fatura diz respeito a uma operação triangular intracomunitária e que dívida fiscal é transferida para o destinatário da entrega.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.