

Processo C-409/04

The Queen, a pedido de:

Teleos plc e o.

contra

Commissioners of Customs & Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division]

«Sexta Directiva IVA – Artigos 28.º A, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.º C, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo – Aquisição intracomunitária – Entrega intracomunitária – Isenção – Bens expedidos ou transportados para outro Estado-Membro – Provas – Medidas nacionais destinadas a combater a fraude»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Regime transitório de tributação das trocas entre Estados-Membros*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 28.º A, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo]

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Regime transitório de tributação das trocas entre Estados-Membros*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo]

3. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Regime transitório de tributação das trocas entre Estados-Membros*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo]

1. Os artigos 28.º A, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.º C, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/65, devem, em relação ao termo «expedido», constante destas duas disposições, ser interpretados no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.

A condição prévia à aplicação do regime transitório previsto no título XVI da Sexta Directiva é o carácter intracomunitário de uma operação e, designadamente, uma deslocação física de bens de

um Estado?Membro para outro. Com efeito, esta condição relativa à passagem das fronteiras entre os Estados?Membros é um elemento constitutivo de uma operação intracomunitária que a distingue da que tem lugar no interior do país.

Por outro lado, tal como outros conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva, os conceitos de entrega intracomunitária e de aquisição intracomunitária têm um carácter objectivo e aplicam-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa. Consequentemente, é necessário que a qualificação de uma entrega ou de uma aquisição intracomunitárias seja efectuada com base em elementos objectivos, como a existência de uma deslocação física dos bens em causa entre Estados?Membros.

(cf. n.os 37, 38, 40, 42, disp. 1)

2. O artigo 28.º C, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/65, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado?Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa-fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o imposto sobre o valor acrescentado sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude.

Em primeiro lugar, é contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado?Membro, que previu as condições para a aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária, fixando designadamente uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes, e que aceitou inicialmente os documentos apresentados pelo fornecedor como provas justificativas do direito à isenção, possa depois obrigar este fornecedor a pagar o imposto sobre o valor acrescentado relativo a essa entrega, quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os bens em causa não saíram, na realidade, do território do Estado?Membro de entrega.

Em segundo lugar, qualquer repartição do risco entre o fornecedor e a Administração Fiscal, na sequência de uma fraude cometida por um terceiro, deve ser compatível com o princípio da proporcionalidade. Um regime que faça recair toda a responsabilidade do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado sobre o fornecedor, independentemente do facto de estar ou não implicado na fraude, em vez de prevenir a fraude fiscal não preserva necessariamente o sistema harmonizado do imposto sobre o valor acrescentado da fraude e de abusos por parte do adquirente. O facto de este estar isento de qualquer responsabilidade, poderia, com efeito, incentivá-lo a não expedir ou a não transportar os bens para fora do Estado?Membro de entrega e a não os declarar para efeitos de IVA nos Estados?Membros de destino previstos.

Em terceiro lugar, se os fornecedores fossem eles próprios obrigados a pagar *a posteriori* o imposto sobre o valor acrescentado, o princípio da neutralidade fiscal não seria respeitado, dado que aos fornecedores que efectuam operações no interior do país nunca são cobrados impostos a jusante, visto tratar-se de um imposto indirecto sobre o consumo. Por conseguinte, os sujeitos passivos que efectuassem uma operação intracomunitária, em condições como as do processo principal, ficariam numa posição menos vantajosa do que os sujeitos passivos que efectuassem uma operação interna

Em quarto lugar, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça aplicável por analogia, não é contrário ao direito comunitário exigir que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efectua não implica a sua participação

numa fraude. Por conseguinte, o facto de o fornecedor ter agido de boa-fé, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos importantes para determinar a possibilidade de obrigar este fornecedor a pagar o imposto sobre o valor acrescentado *a posteriori*. Pelo contrário, após o cumprimento pelo fornecedor das suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, é este último que deve ser considerado devedor do imposto sobre o valor acrescentado neste Estado-Membro.

(cf. n.os 50, 58, 60, 65-67, disp. 2)

3. O facto de o adquirente ter apresentado uma declaração às autoridades fiscais do Estado-Membro de destino relativa à aquisição intracomunitária, pode constituir uma prova suplementar para demonstrar que os bens saíram efectivamente do território do Estado-Membro de entrega, mas não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de imposto sobre o valor acrescentado de uma entrega intracomunitária.

(cf. n.º 72, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

27 de Setembro de 2007 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 28.º A, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.º C, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo – Aquisição intracomunitária – Entrega intracomunitária – Isenção – Bens expedidos ou transportados para outro Estado-Membro – Provas – Medidas nacionais destinadas a combater a fraude»

No processo C-409/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Reino Unido), por decisão de 6 de Maio de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Setembro de 2004, no processo

The Queen, a pedido de:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: Lynn Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 15 de Junho de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Teleos plc, da Unique Distribution Ltd, da Synectiv Ltd, da New Communications Ltd, da Quest Trading Company Ltd, da Phones International Ltd, da AGM Associates Ltd, da DVD Components Ltd, da Fonecomp Ltd, da Bulk GSM Ltd, da Libratech Ltd, da Rapid Marketing Services Ltd, da Earthshine Ltd e da Stardex (UK) Ltd, por N. Fleming e M. Conlon bem como por E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser e A. Young, barristers, e por D. Waelbroeck, avocat,
- em representação do Governo do Reino Unido, por C. Jackson, na qualidade de agente, assistida por R. Anderson e R. Haynes, barristers,
- em representação do Governo grego, por V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues e C. Jurgensen-Mercier, na qualidade de agentes,
- em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por E. Fitzsimons, SC, e B. Conway, BL,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente,

assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– em representação do Governo português, por L. Fernandes e C. Lança, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 11 de Janeiro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000 (JO L 269, p. 44, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Teleos plc, a Unique Distribution Ltd, a Synectiv Ltd, a New Communications Ltd, a Quest Trading Company Ltd, a Phones International Ltd, a AGM Associates Ltd, a DVD Components Ltd, a Fonecomp Ltd, a Bulk GSM Ltd, a Libratech Ltd, a Rapid Marketing Services Ltd, a Earthshine Ltd e a Stardex (UK) Ltd (a seguir «Teleos e o.») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), autoridade competente no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), relativamente à isenção das entregas intracomunitárias.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como as importações de bens.

4 A Sexta Directiva comporta um título XVI A, sob a designação «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», que foi introduzido nesta 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 (JO L 376, p. 1), e que compreende os artigos 28.ºA a 28.ºN.

5 Nos termos do artigo 28.ºA da Sexta Directiva:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a), do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.ºB.

[...]

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.

Sempre que os bens adquiridos por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo sejam expedidos ou transportados a partir de um território terceiro e importados, por essa pessoa colectiva não sujeito passivo, para um Estado-Membro que não seja o Estado de chegada da expedição ou do transporte, os bens serão considerados como expedidos ou transportados a partir do Estado-Membro de importação dos bens. Esse Estado-Membro concederá ao importador, na acepção do n.º 4 do artigo 21.º, o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado devido pela importação dos bens, sempre que o importador demonstre que a sua aquisição foi sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens.

[...]

5. São equiparadas a entregas de bens efectuadas a título oneroso:

[...]

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

[...]»

6 O artigo 28.ºB, ponto A, da Sexta Directiva prevê:

«1. Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, considera-se, todavia, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens referida no n.º 1, alínea a), do artigo 28.ºA, se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição, na medida em que o adquirente não prove que essa aquisição foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1.

[...]»

7 O artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

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

a) As entregas de bens, na acepção do artigo 5.º e na acepção do n.º 5, alínea a), do artigo 28.ºA, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num

Estado?Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.»

8 Nos termos do artigo 28.ºD, n.º 1, da Sexta Directiva:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efectua a aquisição intracomunitária de bens. A aquisição intracomunitária de bens considera-se efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens equiparados no território do país.»

9 O artigo 22.º da Sexta Directiva, na sua redacção resultante do artigo 28.ºH da mesma directiva, prevê diversas obrigações para os devedores relativas designadamente à contabilidade, à facturação, à declaração e ao mapa recapitulativo que os mesmos são obrigados a apresentar à Administração Fiscal. O seu n.º 8 tem a seguinte redacção:

«Os Estados?Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados?Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados?Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

Legislação nacional

10 A Section 30(8) da Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Act 1994, a seguir «Lei de 1994») tem a seguinte redacção:

«As Regulations podem prever a entrega, a taxa zero, de bens, ou de certos bens a especificar nas Regulations, nos seguintes casos:

a) quando os Commissioners verificarem que os bens foram ou serão exportados para um lugar fora dos Estados?Membros ou que a entrega em questão implica,

(i) a saída dos bens do Reino Unido; e

(ii) a sua aquisição noutro Estado?Membro por um sujeito passivo de IVA que será devido sobre essa aquisição nos termos das disposições legais desse Estado?Membro [...]

b) quando estejam preenchidas outras eventuais condições que sejam especificadas nas Regulations ou sejam impostas pelos Commissioners.»

11 A Regulation 134 do Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Regulations 1995) dispõe:

«Quando os Commissioners estejam convictos de que:

a) a entrega de bens por um sujeito passivo implica saída destes do Reino Unido,

b) a entrega é destinada a um sujeito passivo noutro Estado?Membro,

c) os bens foram transferidos para outro Estado?Membro e

d) estes bens não são aqueles relativamente aos quais o sujeito passivo optou, em aplicação da Section 50 A da [Lei de 1994], pela tributação em IVA com base na margem de lucro realizado na entrega,

a entrega é tributada à taxa zero, desde que estejam preenchidas as condições que podem ser

impostas pelos Commissioners.»

12 Outras regras relativas à isenção das entregas intracomunitárias são enunciadas nas circulares n.os 725 e 703 que, segundo o despacho de reenvio, têm parcialmente força de lei.

13 A circular n.º 703, destinada a todos os operadores económica activos no comércio intracomunitário, dispõe designadamente:

«8.4 Condições de aplicação da taxa zero às entregas com destino a outros Estados?Membros

Os operadores económicos que entregarem bens a clientes inscritos como sujeitos passivos noutro Estado?Membro da [União Europeia], podem beneficiar no Reino Unido da tributação das suas entregas a uma taxa zero desde que:

- tenham obtido e façam constar das facturas relativas a vendas sujeitas a IVA o número de identificação IVA intracomunitário, incluindo o código de duas letras do país do cliente;
- os bens sejam enviados ou transportados para fora do território do Reino Unido com destino a outro Estado?Membro da [União], e
- no prazo de três meses a contar da data da entrega, obtenham e conservem documentos comerciais válidos que atestem que os bens saíram do Reino Unido.

[...]

Caso o cliente comunitário levante, por si mesmo, os bens ou tome medidas para os levantar e fazer sair do Reino Unido, deverá:

- ser obtida a confirmação da forma pela qual os bens saíram do Reino Unido e de que prova da saída destes será enviada, e
- ser pedido ao cliente o pagamento de uma caução de montante equivalente ao do IVA a que o operador estará sujeito no caso de não obtenção da prova da saída dos bens do Reino Unido. (A caução pode ser restituída quando tenha sido obtida a prova de que os bens saíram do Reino Unido).»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Em 2002, a Teleos e o. venderam telemóveis a uma sociedade espanhola, a Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (a seguir «TT»). Nos termos dos contratos de venda, o lugar de destino dos bens situava-se, em geral, em França e, em alguns casos, em Espanha. Na quase totalidade dos casos, os contratos eram celebrados em conformidade com uma das cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas designadas «Incoterms 2000»), a saber, «saída da fábrica» («ex?works» ou EXW), o que significa que a Teleos e o. só estavam obrigadas a pôr os bens à disposição da TT num armazém situado no Reino Unido, sendo esta sociedade responsável pelo subsequente transporte para o Estado?Membro acordado. O armazém pertencia à Euro?Cellars Ltd, sociedade de entrepostos aduaneiros e de distribuição.

15 Em relação a cada operação, a Teleos e o. recebiam da TT, alguns dias após a venda, o exemplar original assinado e carimbado de uma carta de porte CMR (declaração de expedição, elaborada com base na convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, assinada em Genebra em 19 de Maio de 1956, na redacção que lhe foi dada pelo protocolo de 5 de Julho de 1978), descrevendo os bens e indicando o destino da entrega, o nome

do condutor e a matrícula do veículo. Esta carta, que continha a assinatura da TT, provava supostamente que os telemóveis tinham chegado ao lugar de destino previsto.

16 Numa primeira fase, os Commissioners aceitaram estes documentos como prova da exportação dos bens do Reino Unido, pelo que as referidas entregas foram isentas de IVA, beneficiando da aplicação da taxa zero, e a Teleos e o. beneficiaram do reembolso do imposto pago a montante. No entanto, em inspecções posteriores, os Commissioners descobriram que, em certos casos, o destino referido nas declarações de expedição CMR era falso, que os transportadores mencionados nestas ou não existiam ou não efectuavam o transporte de telemóveis, e que os números de matrícula indicados correspondiam a veículos inexistentes ou inadequados para o transporte destas mercadorias. Os Commissioners concluíram que os telemóveis nunca tinham saído do Reino Unido e, conseqüentemente, liquidaram *a posteriori* o IVA relativo às referidas entregas, no montante de vários milhões de GBP, reconhecendo, no entanto, que a Teleos e o. não estavam, de nenhuma forma, envolvidas na fraude.

17 Resulta do despacho de reenvio que existem provas de que a TT apresentou às autoridades espanholas competentes declarações fiscais relativas à aquisição intracomunitária de telemóveis. Esta sociedade declarou também uma entrega posterior destes bens como entrega intracomunitária isenta de imposto, tendo reclamado o reembolso do IVA pago a montante.

18 O órgão jurisdicional de reenvio considera assente que, para a Teleos e o. não havia qualquer motivo para duvidar das indicações contidas nas cartas de porte CMR ou da sua autenticidade, que estas sociedades não participaram em nenhuma fraude e que não tinham conhecimento de que os telemóveis não tinham saído do Reino Unido. Além disso, este órgão jurisdicional concluiu que, após a Teleos e o. terem efectuado investigações sérias e aprofundadas tanto em relação à TT como quanto à Euro?Cellars Ltd para se assegurarem da fiabilidade do comprador, as mesmas não dispunham de nenhum outro meio concreto para demonstrar a inexactidão das declarações contidas nas referidas cartas de porte. Por outro lado, além das cartas de porte CMR, não foi possível obter outra prova suplementar relativa à natureza do comércio em causa.

19 A Teleos e o. interpuseram recurso para o órgão jurisdicional de reenvio das decisões dos Commissioners relativas à cobrança do IVA, por estas não encontrarem qualquer fundamento na Sexta Directiva.

20 Nestas condições, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias relevantes [do processo principal], o termo 'expedido' constante do artigo 28.º A, n.º 3 (aquisição intracomunitária de bens), [da Sexta Directiva] deve ser entendido no sentido de que se verifica uma aquisição intracomunitária quando:

a) o direito de dispor dos bens como proprietário é transferido para o adquirente e os bens entregues colocados à disposição do adquirente (que está inscrito como sujeito passivo para efeitos de IVA noutro Estado-Membro) pelo fornecedor, ao abrigo de um contrato de compra e venda com a cláusula 'ex-works', nos termos do qual o adquirente assume a responsabilidade pelo transporte dos bens para um Estado-Membro diferente do da entrega, a partir de um armazém de alta segurança localizado no Estado-Membro do fornecedor, e quando os documentos contratuais e/ou outras provas documentais demonstrem que a intenção das partes é transportar posteriormente os bens para um destino situado noutro Estado-Membro, mas os bens ainda não tenham saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega; ou

- b) o direito de dispor dos bens como proprietário é transferido para o adquirente e se inicia, mas não está necessariamente terminado, o transporte dos bens para um Estado?Membro diferente (em especial, quando os bens ainda não saíram fisicamente do Estado?Membro de entrega); ou
- c) o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e os bens tenham saído fisicamente do território do Estado?Membro de entrega rumo a um Estado?Membro diferente?
- 2) O artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), [da Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que as entregas de bens estão isentas de IVA quando:
- os bens são fornecidos a um adquirente que está inscrito como sujeito passivo para efeitos de IVA noutro Estado?Membro; e
 - o adquirente celebra um contrato para a aquisição dos bens nos termos do qual, após ter adquirido o direito de dispor dos bens como proprietário no Estado?Membro do fornecedor, será responsável pelo transporte dos bens do Estado?Membro do fornecedor para outro Estado?Membro; e
- a) o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e os bens entregues colocados à disposição do adquirente pelo fornecedor, ao abrigo de um contrato de compra e venda com a cláusula ‘ex?works’, nos termos do qual o adquirente assume a responsabilidade pelo transporte dos bens para um Estado?Membro diferente do da entrega, a partir de um armazém de alta segurança localizado no Estado?Membro do fornecedor, e quando os documentos contratuais ou outras provas documentais demonstrem que a intenção das partes é transportar posteriormente os bens para um destino situado noutro Estado?Membro, mas os bens ainda não tenham saído fisicamente do território do Estado?Membro de entrega; ou
- b) o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e tenha sido iniciado, mas não esteja necessariamente terminado, o transporte dos bens para um Estado?Membro diferente (em especial, quando os bens ainda não saíram fisicamente do território do Estado?Membro de fornecimento);
- c) o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e os bens tenham saído do território do Estado?Membro de fornecimento rumo a um segundo Estado?Membro; ou
- d) o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e se possa demonstrar que os bens chegaram efectivamente ao Estado?Membro de destino?

3) Nas circunstâncias relevantes [do processo principal], quando um fornecedor de boa-fé, após a apresentação de um pedido de reembolso do IVA, tenha apresentado às autoridades competentes do seu Estado-Membro provas objectivas que, no momento da sua recepção, justificavam à primeira vista o seu direito à isenção dos bens nos termos do artigo 28.º C, ponto A, alínea a), [da Sexta Directiva] e as autoridades competentes tenham inicialmente aceite essa prova para efeitos da concessão da isenção, em que circunstâncias (se algumas houver) podem as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega, apesar de tudo, exigir posteriormente que o fornecedor pague o IVA sobre esses bens, quando cheguem ao seu conhecimento outras provas que ou a) levarem dúvidas quanto à validade das provas anteriores ou b) demonstrem que as provas apresentadas são materialmente falsas, mas sem o conhecimento ou a participação do fornecedor?

4) A resposta à terceira questão é afectada pelo facto de existir prova de que o adquirente apresentou declarações de imposto às autoridades fiscais do Estado-Membro de destino, nas quais incluiu como aquisições intracomunitárias as aquisições que são objecto deste processo e mencionou um montante alegadamente correspondente ao imposto devido sobre a aquisição, tendo também pedido a dedução do mesmo montante, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

21 A título preliminar, há que recordar que as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio se inserem no contexto do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário instituído, com vista à abolição das fronteiras internas em 1 de Janeiro de 1993, pela Directiva 91/680. A partir desta data, as tributações à importação e os desagravamentos à exportação nas trocas entre os Estados-Membros foram definitivamente suprimidas (segundo e terceiro considerandos da referida directiva).

22 Com efeito, tendo verificado que não estavam ainda reunidas as condições que teriam permitido a aplicação do princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues sem violar o princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final, o legislador comunitário instituiu, com o título XVI A da Sexta Directiva, um regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros baseado na introdução de um novo facto gerador do imposto, nomeadamente a aquisição intracomunitária de bens (sétimo a décimo considerandos da Directiva 91/680).

23 Importa observar, a este respeito, que uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, embora esta última crie diferentes direitos e obrigações tanto para as partes na transacção como para as autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa.

24 Assim, qualquer aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte intracomunitário de bens, por força do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, tem como corolário uma entrega isenta no Estado-Membro de partida da referida expedição ou do referido transporte, por aplicação do artigo 28.º C, alínea a), primeiro parágrafo, da mesma directiva (acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Collect., p. I-3227, n.º 29).

25 Consequentemente, a isenção de uma entrega intracomunitária correlativa a uma aquisição intracomunitária permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade

fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

Quanto à primeira e à segunda questão

26 Com as suas duas primeiras questões, que convém examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva devem, em relação ao termo «expedido» constante destas duas disposições, ser interpretados no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado?Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado?Membro de entrega.

27 As condições que devem ser preenchidas para que uma operação possa ser qualificada como aquisição intracomunitária sujeita a IVA estão previstas no artigo 28.ºA da Sexta Directiva. Além das condições que precisam a qualidade de vendedor e de adquirente, fixadas no n.º 1, alínea a), deste artigo, o n.º 3, primeiro parágrafo, do mesmo artigo faz depender a aquisição intracomunitária de duas condições, a saber, por um lado, a transferência para o adquirente do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo e, por outro, a expedição ou o transporte desse bem 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».

28 A operação que constitui o corolário da aquisição intracomunitária, isto é, a entrega intracomunitária, está isenta de IVA se preencher as condições previstas no artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), da Sexta Directiva. Contrariamente às condições fixadas para a aquisição intracomunitária, esta disposição prevê que, para beneficiar de isenção a título da entrega intracomunitária, os bens devem ser expedidos ou transportados «para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade», isto é, que a expedição ou o transporte devem ser efectuados de um Estado?Membro que faça parte do território da Comunidade no qual o sistema comum do IVA esteja em vigor para outro Estado?Membro desta.

29 Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que a primeira condição relativa à aquisição intracomunitária, a saber, a transferência do poder de dispor do bem como proprietário, é considerada preenchida pelo órgão jurisdicional de reenvio. As partes no processo principal discordam, contudo, quanto à segunda condição a que está subordinada essa aquisição. O desacordo diz designadamente respeito à interpretação a dar ao conceito de «expedição» constante dos artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

30 A Teleos e o. consideram que o termo «expedidos» significa que os bens em causa são enviados para um destino especial ou a um destinatário. Apoiam?se numa interpretação literal deste termo e alegam que uma comparação de todas as versões linguísticas mostra que o termo respectivamente usado nas mesmas põe a tónica no início do processo de expedição e não implica o transporte físico completo dos bens para fora do Estado?Membro do fornecedor.

31 A Teleos e o. entendem, por conseguinte, que se verifica uma entrega intracomunitária quando o fornecedor põs os bens à disposição do adquirente em aplicação da cláusula «ex?works», nos termos da qual este último assume a responsabilidade pelo transporte dos bens para outro Estado?Membro, e que as provas indicam que a intenção das partes é transportar em seguida os bens para um destino situado noutro Estado Membro, mesmo que estes ainda não tenham saído fisicamente do território do Estado?Membro de entrega.

32 Os Estados?Membros que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça e a Comissão das Comunidades Europeias alegam, pelo contrário, que o emprego do termo «expedido» implica que os bens tenham saído fisicamente do território do Estado?Membro de expedição ou que tenham chegado ao Estado?Membro de destino.

33 Se é certo que, segundo uma interpretação literal, a expressão «expedido ou transportado [...] para um Estado?Membro», contida no artigo 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva parece pôr a tónica no início do processo de expedição ou de transporte, como sustentam a Teleos e o., não é menos verdade que, como alega a maioria dos Estados?Membros que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, a expressão «expedidos ou transportados [...] para fora do território [do Estado?Membro]», que figura no artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da mesma directiva, implica que os bens tenham efectivamente saído do Estado?Membro de entrega.

34 Nestas condições, atendendo à correlação necessária existente entre a entrega e a aquisição intracomunitárias, importa dar às duas disposições mencionadas no número precedente uma interpretação que lhes confira um significado e um alcance idênticos.

35 Ora, em presença de diversas interpretações literais possíveis de um conceito, o alcance deste deve ser determinado com recurso ao contexto em que se inscreve, tendo em conta as finalidades e a economia da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Junho de 1990, *Velker International Oil Company*, C?185/89, Colect., p. I?2561, n.os 16 e 17; de 5 de Junho de 1997, *SDC*, C?2/95, Colect., p. I?3017, n.º 22, e de 19 de Abril de 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C?455/05, Colect., p. I?0000, n.º 20).

36 Resulta do objectivo prosseguido pelo regime transitório previsto no título XVI A da Sexta Directiva, a saber, a transferência da receita fiscal para o Estado?Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (v. acórdão *EMAG Handel Eder*, já referido, n.º 40), que este regime foi criado para regular designadamente a deslocação intracomunitária de bens.

37 Tendo substituído o sistema de importações e exportações entre os Estados?Membros, como se recordou no n.º 21 do presente acórdão, este regime distingue?se claramente do que rege as operações efectuadas no interior do país. A condição prévia à aplicação deste regime é o carácter intracomunitário de uma operação e, designadamente, uma deslocação física de bens de um Estado?Membro para outro. Com efeito, esta condição relativa à passagem das fronteiras entre os Estados?Membros é um elemento constitutivo de uma operação intracomunitária que a distingue da que tem lugar no interior do país.

38 Por outro lado, tal como outros conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva (v. acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, *Optigen e o.*, C?354/03, C?355/03 e C?484/03, Colect., p. I?483, n.º 44, e de 6 de Julho de 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C?439/04 e C?440/04, Colect., p. I?6161, n.º 41), os conceitos de entrega intracomunitária e de aquisição intracomunitária têm um carácter objectivo e aplicam?se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa.

39 Contrariamente à argumentação da Teleos e o., segundo a qual a intenção do fornecedor e do adquirente de efectuar uma operação intracomunitária é suficiente para a sua qualificação como tal, deve notar-se que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma obrigação de a Administração Fiscal proceder a inquéritos a fim de determinar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e de facilitar os actos inerentes à aplicação do IVA pela tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa (v. acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, e acórdãos, já referidos, Optigen e o., n.º 45, bem como Kittel e Recolta Recycling, n.º 42).

40 Consequentemente, é necessário que a qualificação de uma entrega ou de uma aquisição intracomunitárias seja efectuada com base em elementos objectivos, como a existência de uma deslocação física dos bens em causa entre Estados-Membros.

41 Esta interpretação é igualmente corroborada pelo contexto em que se inserem a entrega e a aquisição intracomunitárias de bens. Com efeito, já resulta do título XVI A da Sexta Directiva que o regime transitório é aplicável às trocas comerciais entre Estados-Membros. Por outro lado, as disposições relativas a este regime utilizam diversas expressões que dão a entender que há pelo menos dois Estados-Membros implicados numa operação que consiste numa entrega ou numa aquisição intracomunitárias e que deve existir uma transferência de bens entre esses Estados. Estas expressões particulares, como «para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem», «para um Estado-Membro que não seja o Estado de chegada da expedição ou do transporte» e «transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a um Estado-Membro», constam designadamente do artigo 28.ºA, n.os 3 e 5, da Sexta Directiva.

42 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira e à segunda questões colocadas que os artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva devem, em relação ao termo «expedido», constante destas duas disposições, ser interpretados no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.

Quanto à terceira questão

43 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa-fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o IVA sobre esses bens, quando se demonstre que estas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal.

44 A título liminar, deve observar-se que, mesmo que a entrega e a aquisição intracomunitária de bens estejam sujeitas à condição objectiva da transferência física dos bens para fora do Estado-Membro de entrega, como resulta da resposta dada às duas primeiras questões, é difícil para a Administração Fiscal, em razão da abolição do controlo das fronteiras entre os Estados-Membros, saber com certeza se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado-Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas

pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais procedem a essa verificação.

45 Como resulta da primeira parte do primeiro parágrafo do artigo 28.º C, ponto A, da Sexta Directiva, compete aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega intracomunitária. No entanto, cumpre recordar que, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 48, e de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, Colect., p. I-4191, n.os 29 e 30).

46 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à cobrança *a posteriori* do IVA que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não podem ser utilizadas de forma a porem em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52; de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92).

47 A Teleos e o. alegam que é incompatível com os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal o facto de as autoridades fiscais de um Estado-Membro imputarem o ónus da prova na sua totalidade e a responsabilidade de pagar o IVA ao fornecedor de um bem vendido em aplicação do regime da entrega intracomunitária, no caso de, posteriormente à aquisição, se revelar que o adquirente cometeu uma fraude e que os bens não saíram efectivamente do território do Estado-Membro da entrega. Alegam também que as medidas adoptadas em relação às mesmas pelas autoridades fiscais afectam o bom funcionamento do mercado único e constituem um obstáculo à livre circulação de mercadorias.

48 Em primeiro lugar, quanto ao princípio da segurança jurídica, importa recordar que este se impõe com especial rigor quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados conhecer com exactidão o alcance das obrigações que esta lhes impõe (v. acórdãos de 15 de Dezembro de 1987, Países Baixos/Comissão, 326/85, Colect., p. I-5091, n.º 24, e Halifax e o., já referido, n.º 72). Consequentemente, é necessário, como referem correctamente a Teleos e o. e a Comissão, que os sujeitos passivos conheçam as suas obrigações fiscais antes de efectuarem uma operação.

49 No processo principal, resulta tanto dos autos como das observações apresentadas no Tribunal de Justiça que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita, por um lado, concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado-Membro de entrega e, por outro, excluir que foram cometidas manipulações e fraudes. É contudo necessário, com vista a assegurar a aplicação correcta e simples das isenções, que as autoridades nacionais fixem as condições da isenção das entregas intracomunitárias.

50 Assim, é contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado-Membro, que previu as condições para a aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária, fixando designadamente uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes, e que aceitou inicialmente os documentos apresentados pelo fornecedor como provas justificativas do direito à isenção, possa depois obrigar este fornecedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os bens em causa não saíram, na realidade, do território do Estado-Membro de entrega.

51 Ora, obrigar o sujeito passivo a apresentar uma prova concludente de que os bens saíram fisicamente do Estado?Membro da entrega não garante a aplicação correcta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à sua entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda.

52 Em segundo lugar, em relação ao princípio da proporcionalidade, importa recordar que o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 46 do acórdão Molenheide e o., já referido, que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa.

53 Por conseguinte, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelo Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (v. acórdãos, já referidos, Molenheide e o., n.º 47, e Federation of Technological Industries e o., n.º 30).

54 Os Governos do Reino Unido e italiano alegam, a este respeito, que é transponível para o processo principal a jurisprudência segundo a qual o facto de o importador de boa-fé ser obrigado a pagar os direitos aduaneiros devidos pela importação de uma mercadoria que foi objecto de uma infracção aduaneira praticada pelo exportador, e na qual o importador não teve intervenção a qualquer título, constitui uma imposição que não é desproporcionada nem contrária aos princípios gerais de direito cujo respeito o Tribunal de Justiça garante (v. acórdãos de 14 de Maio de 1996, Faroe Seafood e. o., C-153/94 e C-204/94, Colect., p. I-2465, n.º 114, e de 17 de Julho de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Colect., p. I-4209, n.º 61).

55 Esta argumentação não pode ser aceite.

56 Como alegam correctamente a Teleos e o. e a Comissão, e como referiu a advogada-geral nos n.os 78 a 82 das suas conclusões, a aplicação de direitos aduaneiros relativos a importações provenientes do exterior da União Europeia e a sujeição a IVA de uma aquisição intracomunitária não constituem operações comparáveis.

57 Com efeito, o regime aplicável às trocas intracomunitárias fixa a repartição de competências em matéria fiscal no mercado interno e permite à Administração Fiscal obter o pagamento do IVA quer do fornecedor quer do adquirente, ao passo que, no regime aduaneiro comum os direitos apenas podem ser cobrados ao importador. Daqui resulta que a jurisprudência referida no n.º 54 do presente acórdão não é transponível para o caso sobre o qual o órgão jurisdicional de reenvio foi chamado a pronunciar-se.

58 É certo que o objectivo de prevenção da fraude fiscal justifica por vezes exigências elevadas quanto às obrigações dos fornecedores. No entanto, qualquer repartição do risco entre o fornecedor e a Administração Fiscal, na sequência de uma fraude cometida por um terceiro, deve ser compatível com o princípio da proporcionalidade. Além disso, um regime que faça recair toda a responsabilidade do pagamento do IVA sobre o fornecedor, independentemente do facto de estar ou não implicado na fraude, em vez de prevenir a fraude fiscal não preserva necessariamente o sistema harmonizado do IVA da fraude e de abusos por parte do adquirente. O facto de este estar isento de qualquer responsabilidade, poderia, com efeito, incentivá-lo a não expedir ou a não transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega e a não os declarar para efeitos de IVA nos Estados-Membros de destino previstos.

59 No que diz respeito, em terceiro lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, há que recordar que este se opõe, designadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental, C-240/05, Colect., p. I-11479, n.º 46).

60 Ora, se os fornecedores em causa no processo principal fossem eles próprios obrigados a pagar *a posteriori* o IVA, o referido princípio não seria respeitado, dado que aos fornecedores que efectuam operações no interior do país nunca são cobrados impostos a jusante, visto tratar-se de um imposto indirecto sobre o consumo. Por conseguinte, os sujeitos passivos que efectuassem uma operação intracomunitária, em condições como as do processo principal, ficariam numa posição menos vantajosa do que os sujeitos passivos que efectuassem uma operação interna (v., neste sentido, no que respeita ao direito à dedução, acórdão Eurodental, já referido, n.º 47).

61 Em quarto lugar, no que respeita ao argumento da Teleos e o. segundo o qual as medidas adoptadas pelas autoridades do Reino Unido criam obstáculos à livre circulação de mercadorias, deve observar-se, por um lado, que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva (v. acórdãos de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76, e Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 54), que, em certas condições, é susceptível de justificar a existência de restrições à livre circulação de mercadorias.

62 Por outro lado, como sustenta correctamente a Comissão, também é importante garantir que a situação dos operadores económicos não seja menos favorável do que a que existia antes da abolição dos controlos nas fronteiras entre os Estados-Membros, dado que este resultado seria contrário ao objectivo do mercado interno de facilitar as trocas entre estes últimos.

63 Uma vez que os sujeitos passivos já não podem apoiar-se nos documentos fornecidos pelas autoridades aduaneiras, a prova da entrega e de uma aquisição intracomunitária deve ser produzida por outro meio. Sendo certo que o regime de trocas comunitárias se tornou mais aberto à fraude, não é menos verdade que as condições de prova estabelecidos pelos Estados-Membros devem respeitar as liberdades fundamentais instituídas pelo Tratado CE, como designadamente a livre circulação de mercadorias.

64 A este respeito, é igualmente importante recordar que, nos termos do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem que estas possam dar origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

65 Por outro lado, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça aplicável por analogia ao processo principal, não é contrário ao direito comunitário exigir que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efectua não implica a sua participação numa fraude (v., relativamente à fraude de tipo «carrossel», acórdãos, já referidos, Federation of Technological Industries e o., n.º 33, e Kittel e Recolta Recycling, n.º 51).

66 Por conseguinte, o facto de o fornecedor ter agido de boa-fé, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos importantes para determinar a possibilidade de obrigar este fornecedor a pagar o IVA *a posteriori*.

67 Pelo contrário, como afirma a Comissão, após o cumprimento pelo fornecedor das suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado?Membro de entrega, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado?Membro.

68 Consequentemente, deve responder-se à terceira questão submetida que o artigo 28.º C, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado?Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa-fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o IVA sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude.

Quanto à quarta questão

69 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o facto de o adquirente ter apresentado uma declaração às autoridades fiscais do Estado?Membro de destino relativa à aquisição intracomunitária, como a que está em causa no processo principal, pode ser considerada uma prova determinante para efeitos da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária.

70 Tendo em conta a resposta dada às duas primeiras questões, deve considerar-se que, com excepção das condições relativas à qualidade de sujeito passivo, à transferência do poder de dispor de um bem como proprietário e à deslocação física de bens de um Estado?Membro para outro, não se pode exigir o preenchimento de nenhuma outra condição para qualificar uma operação de entrega ou de aquisição intracomunitárias de bens.

71 No âmbito do regime transitório de aquisição e de entrega intracomunitárias, é necessário, para assegurar um recebimento regular do IVA, que as autoridades fiscais competentes verifiquem, com independência umas das outras, se as condições da aquisição intracomunitária e da isenção da correspondente entrega estão preenchidas. Por conseguinte, mesmo que a apresentação pelo adquirente de uma declaração fiscal relativa à aquisição intracomunitária possa constituir um indício da transferência efectiva dos bens para fora do Estado?Membro de entrega, essa declaração não assume, contudo, um significado determinante para efeitos de prova de uma entrega intracomunitária isenta.

72 Consequentemente, deve responder-se à quarta questão submetida que o facto de o adquirente ter apresentado uma declaração às autoridades fiscais do Estado?Membro de destino relativa à aquisição intracomunitária, como a que está em causa no processo principal, pode constituir uma prova suplementar para demonstrar que os bens saíram efectivamente do território do Estado?Membro de entrega, mas não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de IVA de uma entrega intracomunitária.

Quanto às despesas

73 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) Os artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, 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, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, devem, em relação ao termo «expedido», constante destas duas disposições, ser interpretados no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.

2) O artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/65, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa-fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o imposto sobre o valor acrescentado sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude.

3) O facto de o adquirente ter apresentado uma declaração às autoridades fiscais do Estado-Membro de destino relativa à aquisição intracomunitária, como a que está em causa no processo principal, pode constituir uma prova suplementar para demonstrar que os bens saíram efectivamente do território do Estado-Membro de entrega, mas não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de imposto sobre o valor acrescentado de uma entrega intracomunitária.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.