

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

9 de outubro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – IVA – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 138.º, n.º 1 – Isenções ligadas às operações intracomunitárias – Adquirente não registado para efeitos do IVA – Obrigação do vendedor de comprovar a autenticidade da assinatura do adquirente ou do seu representante – Princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima – Efeito direto»

No processo C-492/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad Varna (Bulgária), por decisão de 2 de setembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de setembro de 2013, no processo

Traum EOOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por D. Zhelyazkov, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por S. Petrova e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 138.º, n.º 1, e 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de

2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO L 326, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Traum EOOD (a seguir «Traum») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Recursos e prática em matéria de fiscalidade e de segurança social», da cidade de Varna, da Administração Central da Agência das Receitas Públicas, a seguir «Direktor»), a propósito de um aviso retificativo que recusou conceder à Traum o benefício da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a respeito de uma operação que a Traum qualificou de «entrega intracomunitária de bens».

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 131.º da Diretiva IVA dispõe:

«As isenções previstas nos [c]apítulos 2 a 9 [do título IX da Diretiva IVA] aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

4 Constando do capítulo 4, intitulado «Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias», do título IX desta diretiva, o respetivo artigo 138.º, n.º 1, dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

5 Nos termos do artigo 139.º, n.º 1, da referida diretiva:

«A isenção prevista no n.º 1 do artigo 138.º não se aplica às entregas de bens efetuadas por sujeitos passivos que beneficiem da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º

A isenção também não se aplica às entregas de bens efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º»

Direito búlgaro

6 O artigo 7.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZDDS»), tem a seguinte redação:

«Considera-se entrega intracomunitária de bens a entrega de bens que são transportados do território nacional para o território de um outro Estado-Membro pelo vendedor, que é uma pessoa registada para efeitos do IVA nos termos da presente lei, ou por sua conta, ou por conta do adquirente, quando este último é um sujeito passivo de imposto ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registada para efeitos do IVA noutro Estado-Membro.»

7 O artigo 45.º do regulamento de execução da ZDDS estabelece:

«Para comprovar uma entrega intracomunitária de bens, o fornecedor deve dispor dos seguintes documentos:

1. Documento de entrega:

a) Fatura relativa à entrega, na qual seja especificado, caso o adquirente esteja registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro, o respetivo número de identificação de IVA atribuído pelo Estado-Membro sob o qual os bens lhe foram entregues;

b) Protocolo previsto no artigo 117.º, n.º 2, [da ZDDS], nos casos em que há lugar a uma entrega intracomunitária na aceção do artigo 7.º, n.º 4, [da ZDDS];

[...]

2. Documentos comprovativos da expedição ou do transporte dos bens do território nacional para o território de um outro Estado-Membro:

a) Documento de transporte ou atestado emitido por escrito pelo adquirente ou pelo seu mandatário, comprovativo de que os bens foram recebidos no território de um outro Estado-Membro, nos casos em que o transporte é efetuado por um terceiro, por conta do fornecedor ou do adquirente [...]

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 Durante os meses de setembro e de outubro de 2009, a Traum exercia atividade na área da construção geral de edifícios e de obras de construção civil. Na sua declaração para efeitos do IVA, relativa ao período compreendido entre 1 de setembro e 31 de outubro de 2009, a Traum declarou ter efetuado entregas intracomunitárias de porta-lâminas e peças em bruto, isentas de IVA, à sociedade Evangelos gaitadzis, sediada na Grécia, emitindo os documentos previstos no artigo 45.º do regulamento de execução da ZDDS, a saber, duas faturas contendo o número de IVA grego da sociedade Evangelos gaitadzis, os protocolos de entrega, as guias de transporte internacionais e um recibo comprovativo da receção da mercadoria assinado.

9 Após ter levado a cabo, em 7 de outubro de 2009, uma verificação na base de dados eletrónica do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) («VAT Information Exchange System», a seguir «base de dados VIES», a Administração Fiscal búlgara emitiu, em 2 de novembro de 2009, um aviso de crédito e de reembolso a favor da Traum. Neste aviso, indicava que uma averiguação na base de dados VIES tinha evidenciado que a sociedade Evangelos gaitadzis estava registada para efeitos do IVA e dispunha de um número de IVA válido desde 15 de novembro de 2005.

10 No entanto, a sociedade Evangelos gaitadzis não declarou a aquisição intracomunitária nem pagou o IVA na Grécia.

11 Quando de um controlo fiscal posterior, a Administração Fiscal búlgara consultou novamente a base de dados VIES e constatou, nessa ocasião, que a sociedade Evangelos gaitadzis já não estava registada para efeitos do IVA desde 15 de janeiro de 2006. Por conseguinte, em 17 de maio de 2011, aquela Administração emitiu à Traum um aviso retificativo, submetendo as operações de venda à sociedade Evangelos gaitadzis a IVA, com fundamento no facto de esta sociedade não estar registada para efeitos do IVA noutro Estado-Membro, pelo que a condição de isenção desta taxa relativa à qualidade de sujeito passivo do adquirente, prevista no artigo 7.º, n.º 1, da ZDDS, não estava preenchida.

12 Tendo interposto um recurso administrativo deste aviso retificativo junto do Direktor, a Traum apresentou, nessa ocasião, o aviso de crédito e de reembolso emitido pela Administração Fiscal búlgara, o qual indicava que a sociedade Evangelos gaitadzis dispunha de um número de IVA válido no momento da operação.

13 Por decisão de 5 de agosto de 2011, o Direktor confirmou o aviso retificativo com fundamento na falta de prova do transporte dos bens para fora do território búlgaro e na falta de uma confirmação escrita, pelo adquirente, da receção da mercadoria. O Direktor alegou que o recibo comprovativo da receção da mercadoria em causa e os protocolos de entrega apresentados não continham informações relativas ao endereço exato de receção desta mercadoria nem à identidade, à função e ao poder de representação da pessoa que as recebeu na sociedade Evangelos gaitadzis, pelo que esses documentos não eram suscetíveis de fazer prova.

14 Em apoio do seu recurso no Administrativen sad (Tribunal Administrativo de Varna) contra esta decisão do Direktor, a Traum invoca que forneceu à Administração Fiscal búlgara todos os documentos exigidos, quer pela ZDDS, quer pelo regulamento de execução da ZDDA, comprovativos da existência de uma entrega intracomunitária. Além disso, alega ter executado as operações de boa-fé, após ter verificado o número de IVA da sociedade Evangelos gaitadzis na base de dados VIES antes de concluir as operações em causa.

15 O órgão jurisdicional de reenvio alega que, em matéria de aplicação do artigo 7.º, n.º 1, da ZDDS, relativo aos meios de prova de um transporte intracomunitário de bens e da sua receção num outro Estado-Membro, a jurisprudência búlgara proferiu decisões contraditórias relativas à força probatória das guias de transporte internacionais. A este respeito, interroga-se sobre se as condições de prova praticadas nos termos do direito búlgaro são conformes ao direito da União.

16 Nestas condições, o Administrativen sad Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Verifica-se o pressuposto para a isenção de imposto nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da [Diretiva IVA], e não ocorre a exceção prevista no artigo 139.º, n.º 1, [segundo parágrafo], dessa diretiva, numa situação como a do processo principal, em que a base de dados [VIES] revelou, após a entrega do bem, que o adquirente não tinha a qualidade de ‘pessoa registada [para efeitos do IVA]’, [ou o registo tardio da qualidade de ‘pessoa já não registada para efeitos do IVA’ resulta de informações da Administração Fiscal búlgara], mas a autora afirma que atuou com a diligência devida, na medida em que [apresentou], [nessa base de dados], [pedidos de] informações que não estão documentad[o]s?

2) Os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da tutela da confiança legítima

são violados por uma prática [administrativa] e uma jurisprudência [nacionais] segundo as quais recai sobre o [vendedor] – o remetente, de acordo com o contrato de transporte – o ónus de provar a [autenticidade] da assinatura do adquirente e de esclarecer se essa assinatura provém de um representante da sociedade [adquirente], de um [seu] trabalhador com uma posição correspondente ou de um mandatário?

3) Num caso como o que [deu lugar ao processo principal], o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] tem efeito direto, e pode o órgão jurisdicional nacional aplicar diretamente essa norma?

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

17 O Direktor põe em causa a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial, invocando que o órgão jurisdicional de reenvio apresentou os factos do processo principal de forma errada. Segundo o Direktor, o órgão jurisdicional de reenvio considerou indevidamente provado o facto de a mercadoria ter sido transportada até à Grécia e entregue à sociedade Evangelos gaitadzis.

18 A este respeito, importa sublinhar, por um lado, que o órgão jurisdicional de reenvio se limitou a indicar ao Tribunal de Justiça os documentos que a Traum apresentou com vista a comprovar a existência de uma entrega intracomunitária de bens, sem ter constatado ele próprio que a mercadoria foi efetivamente transportada para a Grécia ou entregue ao adquirente e, por outro lado, que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça dizem respeito, pelo contrário, às exigências de prova a que os Estados-Membros podem submeter a isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária.

19 Além disso, é jurisprudência constante que no âmbito do procedimento previsto no artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, este apenas está habilitado a pronunciar-se sobre a interpretação ou a validade de um diploma de direito da União, a partir dos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional (v. acórdãos WWF e o., C-435/97, EU:C:1999:418, n.º 31, e Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, n.º 19 e jurisprudência referida). No que respeita, em especial, às pretensas lacunas e erros factuais de que enferma a decisão de reenvio, basta recordar que não compete ao Tribunal de Justiça mas ao órgão jurisdicional nacional estabelecer os factos que deram origem ao litígio e tirar deles as consequências para a decisão que tem de proferir (acórdão PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, n.º 40).

20 Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto às primeira e segunda questões

21 Com as suas primeira e segunda questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 138.º, n.º 1, e 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as do processo principal, a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse o direito à isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária com fundamento no facto de o adquirente não estar registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro e o fornecedor não ter comprovado a autenticidade da assinatura constante dos documentos apresentados em apoio da sua declaração de entrega pretensamente isenta nem o poder de representação da pessoa que assinou esses documentos em nome do adquirente.

22 Com vista a responder a estas questões, importa recordar que uma entrega intracomunitária, que constitui o corolário da aquisição intracomunitária, está isenta de IVA se

preencher as condições previstas no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA (acórdão Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 29 e jurisprudência referida).

23 Por força desta disposição, os Estados?Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados para fora do respetivo território mas dentro da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas por outro sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado?Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

24 Segundo jurisprudência constante, a isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária de um bem 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 bem saiu fisicamente do território do Estado?Membro de entrega (v., nomeadamente, acórdão Teleos e o., C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 42).

25 Além disso, tal como decorre do artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, a isenção deste imposto está sujeita à condição de a entrega não ser efetuada a um sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º desta diretiva.

26 Ora, as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio visam as modalidades de prova suscetíveis de ser impostas ao fornecedor para comprovar que as condições de isenção de IVA quando de uma entrega intracomunitária de bens estão preenchidas.

27 A este respeito, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, cabe aos Estados?Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados?Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (acórdão Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, n.º 36 e jurisprudência referida).

28 O princípio da segurança jurídica, que tem por corolário o princípio da proteção da confiança legítima, exige, por um lado, que as normas de direito sejam claras e precisas e, por outro, que a sua aplicação seja previsível para os cidadãos (acórdão Plantanol, C?201/08, EU:C:2009:539, n.º 46 e jurisprudência referida).

29 Importa recordar que este princípio se impõe com especial rigor quando se trata de uma regulamentação suscetível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados conhecer com exatidão as obrigações que esta lhes impõe. Consequentemente, é necessário que os sujeitos passivos tenham conhecimento das suas obrigações fiscais antes de concluírem uma transação (v. acórdão Teleos e o., EU:C:2007:548, n.º 48 e jurisprudência referida).

30 Neste contexto, o Tribunal de Justiça esclareceu que as obrigações que incumbem a um sujeito passivo em matéria de prova devem ser determinadas em função dos requisitos fixados expressamente a esse respeito pelo direito nacional e da prática habitual estabelecida para transações semelhantes (v. acórdão Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, n.º 38).

31 Assim, seria contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado?Membro, que previu as condições para a aplicação da isenção de IVA para efeitos de 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, pudesse posteriormente obrigar este fornecedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, quando se demonstre que, nomeadamente 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 (v. acórdão Teleos e o., EU:C:2007:548, n.º 50).

32 Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, numa situação em que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado?Membro de entrega, o facto de obrigar um sujeito passivo a apresentar tal prova não garante a aplicação correta e simples das isenções do IVA. Pelo contrário, esta obrigação coloca?o numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda (v. acórdãos Teleos e o., EU:C:2007:548, n.os 49 e 51, e Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, n.º 41).

33 Neste caso, resulta da decisão de reenvio que a Administração Fiscal búlgara emitiu um aviso de crédito e de reembolso baseando?se nos documentos apresentados pela Traum em conformidade com o artigo 45.º do regulamento de execução da ZDDS, sem exigir a prova da autenticidade da assinatura do adquirente constante desses documentos ou a apresentação do poder de representação do signatário. Foi só no âmbito de um controlo fiscal posterior que estas exigências, que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, constituem «pressupostos adicionais», foram formuladas por aquela Administração.

34 Ora, seria contrário ao princípio da segurança jurídica recusar o direito de isenção de IVA a título das operações em causa no processo principal com fundamento no facto de o fornecedor não ter apresentado tais provas adicionais por ocasião de um controlo posterior destas operações, quando os documentos apresentados pela Traum em apoio da sua declaração respeitavam a lista de documentos a apresentar à Administração Fiscal búlgara, fixada no artigo 45.º do regulamento de execução da ZDDS, e foram aceites por essa Administração, num primeiro momento, como provas justificativas do direito à isenção, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

35 No que respeita à recusa da isenção de IVA a título da entrega em causa no processo principal com fundamento no facto de o adquirente não estar registado para efeitos do IVA noutro Estado?Membro no momento da entrega, é verdade que a atribuição de um número de identificação para efeitos de IVA faz prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação deste imposto e facilita o controlo fiscal das operações intracomunitárias (v., neste sentido, acórdão Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, n.º 60).

36 No entanto, dado que a obrigação de verificar a qualidade de sujeito passivo incumbe à autoridade nacional competente antes de esta última lhe atribuir um número de identificação para efeitos de IVA, uma eventual irregularidade que afete o registo dos sujeitos passivos não pode ter como consequência privar um operador, que se baseou em dados que figuram no referido registo, da isenção a que tinha direito. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que seria contrário ao princípio da proporcionalidade que o fornecedor fosse considerado devedor de IVA apenas pelo facto de se ter cancelado com efeitos retroativos o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente (v., neste sentido, acórdão Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, n.os 63 e 64).

37 No âmbito do litígio no processo principal, a Traum transmitiu à Administração Fiscal búlgara duas faturas contendo o número de IVA grego da sociedade Evangelos gaitadzis, com vista a comprovar a existência do seu direito à isenção de IVA, em conformidade com o artigo 45,

n.º 1, alínea a), do regulamento de execução da ZDDS. Essas indicações foram confirmadas, após verificação por essa Administração na base de dados VIES, no aviso de crédito e de reembolso de 2 de novembro de 2009. Por conseguinte, a referida Administração concordou e aceitou, num primeiro momento, que, em conformidade com a condição prevista no artigo 7.º, n.º 1, da ZDDS, o adquirente era sujeito passivo de IVA noutro Estado-Membro. Foi apenas no âmbito do controlo posterior que a mesma Administração constatou que essa última condição não se verificava. Nestas circunstâncias, recusar a isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária seria contrário aos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

38 No que respeita à circunstância sublinhada pelo Direktor nas suas observações escritas, segundo a qual a Traum devia ter comprovado por outros meios que a sociedade Evangelos gaitadzis era um sujeito passivo agindo como tal noutro Estado-Membro cujas aquisições intracomunitárias estavam sujeitas ao IVA, resulta da decisão de reenvio que essa exigência não se encontra prevista na regulamentação nacional em causa no processo principal e, além disso, não tinha sido formulada pela Administração Fiscal búlgara antes da emissão do aviso de crédito e de reembolso, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

39 Nas suas observações escritas, o Direktor alega ainda que a Traum não agiu de boa-fé e que não atuou com a diligência devida, com vista a assegurar a autenticidade dos documentos apresentados em apoio do seu pedido de isenção de IVA. Indica também uma eventual fraude cometida pela sociedade Evangelos gaitadzis em relação à Administração Fiscal grega. A este respeito, o Direktor sustenta nomeadamente que, tendo em conta as respostas prestadas pelos transportadores por ocasião do controlo fiscal a que foi submetida a entrega em causa no processo principal, é duvidoso que os documentos de transporte apresentados tenham correspondido à situação real.

40 Ora, a decisão de reenvio não contém indicações que permitam concluir que a entrega em causa no processo principal esteve implicada numa fraude fiscal ou que a Traum não agiu de boa-fé no contexto de uma eventual fraude cometida pelo adquirente.

41 A este respeito, importa recordar que, no âmbito do processo instituído pelo artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não é competente para verificar nem apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, portanto, ao órgão jurisdicional nacional efetuar uma apreciação global de todos os seus elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se a Traum agiu de boa-fé e tomou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação efetuada não implica a sua participação numa fraude fiscal (v., por analogia, acórdão Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, n.º 53).

42 No caso de esse órgão jurisdicional chegar à conclusão de estar provado, em face de elementos objetivos, que a Traum sabia ou devia saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o direito à isenção de IVA pode ser-lhe recusado (v., neste sentido, acórdão Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, n.º 54).

43 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às primeira e segunda questões que os artigos 138.º, n.º 1, e 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as do processo principal, a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse o direito à isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária com fundamento no facto de o adquirente não estar registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro e o fornecedor não ter comprovado a autenticidade da assinatura constante dos documentos apresentados em apoio da sua declaração de entrega pretensamente isenta nem o poder de representação da pessoa que assinou esses documentos em nome do adquirente, quando as provas justificativas do direito à isenção

apresentadas pelo fornecedor em apoio da sua declaração respeitavam a lista de documentos a apresentar à referida Administração, fixada pelo direito nacional, e tenham sido por esta aceites, num primeiro momento, como provas justificativas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à terceira questão

44 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que tem efeito direto, de forma a poder ser invocado pelos sujeitos passivos contra o Estado, nos órgãos jurisdicionais nacionais, com vista a obter uma isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária.

45 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, tendo em conta o seu conteúdo, disposições de uma diretiva sejam incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar nos tribunais nacionais contra o Estado, qualquer que seja a qualidade em que este último age (v., neste sentido, acórdãos *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, n.os 18 e 23, e *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, n.º 31 e jurisprudência referida).

46 Neste caso, o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê a obrigação de os Estados-Membros isentarem as entregas de bens que satisfaçam as condições aí enumeradas.

47 Embora o artigo 131.º desta diretiva deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação quando adotam as condições de isenção de IVA previstas no respetivo artigo 138.º com vista a garantir a aplicação correta e simples das referidas isenções, essa circunstância não afeta, porém, o caráter preciso e incondicional da obrigação de isenção imposta por este último artigo (v., por analogia, acórdão *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, n.º 33).

48 Daqui resulta que o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que tem efeito direto, de forma a poder ser invocado pelos sujeitos passivos contra o Estado, nos órgãos jurisdicionais nacionais, com vista a obter uma isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária.

Quanto às despesas

49 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 (Quinta Secção) declara:

1) Os artigos 138.º, n.º 1, e 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, 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 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as do processo principal, a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse o direito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado a título de uma entrega intracomunitária com fundamento no facto de o adquirente não estar registado para efeitos deste imposto noutro Estado-Membro e o fornecedor não ter comprovado a autenticidade da assinatura constante dos documentos apresentados em apoio da sua declaração de entrega pretensamente isenta nem o poder de representação da pessoa que assinou esses documentos em nome do adquirente, quando as provas justificativas do direito à isenção apresentadas pelo fornecedor em apoio da sua declaração respeitavam a lista de documentos a apresentar à referida Administração,

fixada pelo direito nacional, e tenham sido por esta aceites, num primeiro momento, como provas justificativas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

2) O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/88, deve ser interpretado no sentido de que tem efeito direto, de forma a poder ser invocado pelos sujeitos passivos contra o Estado, nos órgãos jurisdicionais nacionais, com vista a obter uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado a título de uma entrega intracomunitária.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.