

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 11 de Janeiro de 2007 1(1)

Processo C?409/04

Teleos plc e o.

contra

The Commissioners of Customs and Excise

[pedido de decisão prejudicial do High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Reino Unido)]

«Sexta Directiva IVA – Artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a), e n.º 3, e artigo 28.ºC, A, alínea a) – Aquisição intracomunitária – Entrega intracomunitária – Exoneração – Bens que são expedidos ou transportados para outro Estado?Membro – Requisitos da prova – Irregularidades na expedição ou no transporte que não são da responsabilidade do fornecedor»

I – Introdução

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça é chamado a responder a questões de interpretação da Sexta Directiva IVA (2), relacionadas com a exoneração aplicável às entregas intracomunitárias. As questões estão intimamente relacionadas com as questões colocadas nos processos C?146/05 (Collée) e C?184/05 (Twoh International), nos quais apresento igualmente hoje as minhas conclusões.

2. Os recorrentes do processo principal, estabelecidos no Reino Unido, a Teleos plc e outras treze empresas (3) (a seguir «Teleos e o.») venderam telemóveis a uma empresa espanhola. O adquirente devia transportar os produtos do Reino Unido para outros Estados?Membros. Como se veio a revelar posteriormente, existiram irregularidades neste procedimento, nas quais a Teleos e o. não estiveram, no entanto, envolvidas. As autoridades fiscais recusaram?lhes, contudo, a concessão de uma exoneração às respectivas expedições.

3. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por um lado, quando é que uma aquisição intracomunitária ou um fornecimento intracomunitário se encontram concluídos e existe o direito à exoneração do imposto sobre o valor acrescentado. Deve ser particularmente esclarecido se, de facto, é necessária a passagem dos bens pela fronteira. Por outro lado, coloca?se a questão de saber se pode ser recusada a exoneração ao fornecedor, no caso de posteriormente se demonstrar ser falsa a prova da passagem pela fronteira fornecida pelo adquirente, sem que o fornecedor conhecesse ou devesse conhecer a irregularidade.

4. Na interpretação da Sexta Directiva a fazer neste caso, há que pôr em consonância dois

objectivos. Trata-se, por um lado, de reprimir a fraude ao imposto sobre o valor acrescentado. Precisamente, o tratamento, do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, de transacções que implicam a transposição de fronteiras de bens de alto valor e de transporte fácil é particularmente propício a fraudes. Não devem, por outro lado, ser impostos riscos e encargos demasiado elevados aos empresários que realizam correcta e cuidadosamente negócios que envolvam a transposição de fronteiras, a fim de não dificultar excessivamente o comércio intracomunitário. Finalmente, trata-se também da questão de saber quem deve assumir o risco de uma actuação fraudulenta de um terceiro: se o seu parceiro comercial de boa-fé ou se o Estado.

II – Quadro jurídico

A – Direito comunitário

5. A Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (4), acrescentou à Sexta Directiva o novo título XVI^A (regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, artigos 28.^oA a 28.^oM). Estas disposições permanecem relevantes, visto que até hoje ainda não foi adoptada nenhuma regra definitiva relativamente à tributação das trocas comerciais entre empresas no comércio entre os Estados-Membros.

6. O artigo 28.^oA da Sexta Directiva prevê nomeadamente que:

«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 exoneração 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.

[...]»

7. O facto gerador do imposto é definido, no artigo 28.^oD, n.^o 1, da Sexta Directiva, do modo seguinte:

«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.»

8. O artigo 28.^oB, A, da Sexta Directiva regula o lugar das aquisições intracomunitárias de bens do seguinte modo:

«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.

[...]»

9. Segundo o artigo 28.ºC, A, da Sexta Directiva, as entregas de bens intracomunitárias entre Estados-Membros estão isentas de imposto. Esta disposição prevê, nomeadamente, que:

«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 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.

[...]»

B – *Direito nacional*

10. A Section 30(8) do Value Added Tax Act 1994 (a seguir «VAT Act 1994») prevê o seguinte:

«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 correspondentes, relativamente a esse Estado-Membro, às disposições da Section 10; e

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

11. Em execução desta autorização, a Regulation 134 das Value Added Tax Regulations (regulamento do imposto sobre o valor acrescentado) de 1995 regula a exoneração das entregas intracomunitárias. Encontram-se mais detalhes nas comunicações (Notices) 725 e 703, que os Commissioners publicaram e que, nos termos da Section 30 (8) da Lei de 1994, e do Schedule 7 (4), têm força de lei. Tal como o órgão jurisdicional de reenvio refere, segundo estas disposições, só se verifica o requisito para a exoneração das entregas intracomunitárias com o direito de dedução (*zero rating*) quando os bens tenham saído efectivamente do Reino Unido.

III – Matéria de facto e questões prejudiciais

12. Em 2002, a Teleos e o. venderam telemóveis à Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (a seguir «TT»), estabelecida em Espanha. Os contratos estipulavam, como destino dos bens, frequentemente a França e, em alguns casos, a Espanha. A entrega era feita com a cláusula «*ex works*» (5). Assim, a Teleos e o. só estavam obrigadas a entregar os bens no armazém do expedidor da TT no Reino Unido. O expedidor entregava, então, alegadamente, a um transportador que efectuava o transporte para os países de destino. Por cada negócio, a TT remetia à Teleos e o., através dos serviços de correio, uma carta de porte – CMR original, assinada e carimbada, como prova de que os telemóveis tinham chegado ao seu lugar de destino. Segundo as verificações do órgão jurisdicional de reenvio, não havia qualquer motivo para que a Teleos e o. duvidassem das indicações da carta de porte ou da sua autenticidade.

13. A pedido da Teleos e o., as entregas foram exoneradas de imposto e foi concedida a dedução do imposto pago a montante (*zero rating*). Algumas semanas após a última entrega, os Commissioners descobriram, na sequência de investigações, que as cartas de porte – CMR continham numerosas indicações falsas em relação ao lugar de destino, ao transportador e às viaturas alegadamente utilizadas. Por essa razão, os Commissioners entenderam que os telemóveis não tinham deixado o Reino Unido, apreciação partilhada pelo órgão jurisdicional de reenvio. De seguida, os Commissioners liquidaram *a posteriori* à Teleos e o. o imposto sobre o valor acrescentado no montante de vários milhões de libras. No entanto, admitem que a Teleos e o. não estavam envolvidas na fraude nem tinham conhecimento de que os telemóveis não tinham deixado o Reino Unido.

14. Segundo averiguações do órgão jurisdicional de reenvio, a TT apresentou em Espanha declarações fiscais relativas à aquisição intracomunitária dos telemóveis, tendo invocado o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante e declarado as entregas subsequentes como entregas intracomunitárias de bens isentas de imposto.

15. Antes de a Teleos e o. terem iniciado as suas relações comerciais com a TT, asseguraram-se da credibilidade deste comprador, tendo verificado o respectivo número de sujeito passivo em Espanha, a inscrição no registo comercial e a sua capacidade de obter crédito. Tinham também recolhido informações sobre o expedidor encarregado pela TT.

16. A High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), órgão jurisdicional responsável pelo litígio relativo à determinação do imposto sobre o valor acrescentado, por despacho de 7 de Maio de 2004 (que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de Setembro de 2004), colocou as seguintes questões para decisão prejudicial, de acordo com o artigo 234.º CE.

1. Nas circunstâncias relevantes, o termo «expedido» constante do artigo 28.º A, n.º 3 (aquisição intracomunitária de bens), 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?

Condições para a concessão de uma exoneração

2. O artigo 28.º C, ponto A, alínea a), 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?

Renascimento da obrigação de pagamento do IVA

3. Nas circunstâncias relevantes, 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), 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?

17. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações a Teleos e o., o Governo do Reino Unido, o Governo da Irlanda, os Governos francês, grego, italiano e português, bem como a Comissão das Comunidades Europeias.

IV – **Apreciação jurídica**

18. A matéria de facto do processo principal caracteriza-se pela circunstância de as aparências e a realidade divergirem de modo evidente. De acordo com os documentos que a Teleos e o. receberam do respectivo parceiro comercial TT e apresentaram aos Commissioners, o representante da TT recebeu os telemóveis no Reino Unido e mandou-os transportar para outros Estados-Membros. Desse modo, ter-se-iam cumprido todos os pressupostos tanto em relação à aquisição intracomunitária como à exoneração da entrega intracomunitária, independentemente de qual das variantes de interpretação pedidas na primeira e segunda questões prejudiciais se preveja.

19. A terceira e a quarta questões prejudiciais abordam a questão de saber que consequências resultam para o tratamento fiscal de uma entrega do facto de se provar posteriormente que os documentos e a realidade divergem. A primeira e a segunda questões prejudiciais só têm interesse se se responder àquelas questões no sentido de que os factos dados a conhecer posteriormente podem levar a uma reapreciação da situação.

20. Com estas questões, pretende-se nomeadamente esclarecer se eventualmente ocorreu uma aquisição intracomunitária e uma entrega intracomunitária exoneradas de imposto quando os telefones não tenham (ainda) saído do Reino Unido. Contudo, se as autoridades fiscais não puderem opor ao fornecedor esta circunstância porque este, de boa-fé, considerou regulares as cartas de porte, não é relevante saber se e quando, nestas condições, opera a exoneração.

21. A terceira e a quarta questões, por seu lado, não seriam relevantes se o Tribunal de Justiça, no que respeita às primeira e segunda questões, chegasse à conclusão de que a

exoneração fiscal opera mesmo que os bens não saiam do país de origem.

22. Assim, não existe uma precedência lógica evidente de um ou outro grupo de questões. Por isso, as questões podem ser respondidas tal como são apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

A – Nota prévia em relação às regras sobre a tributação do comércio entre os Estados?Membros (6)

23. Antes de analisar em pormenor as questões prejudiciais, gostaria de dar ainda alguns esclarecimentos quanto aos fundamentos das regras especiais destinadas às entregas que implicam a transposição de fronteiras dentro do comércio intracomunitário.

24. O imposto sobre o valor acrescentado tributa o consumo privado no território do país. Por isso, a entrega de bens e a prestação de serviços no território do país (artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva), bem como a importação de bens (artigo 2.º, n.º 2, da Sexta Directiva), estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado. Através do regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados?Membros (título XVI?A), a Directiva 91/680 introduziu um novo facto gerador do imposto para o comércio intracomunitário que acesse fronteiras – a aquisição intracomunitária [artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a)].

25. A entrega de bens que são expedidos ou transportados para um terceiro país está isenta de imposto, segundo o artigo 15.º, n.º 1, da Sexta Directiva, pois estes não são consumidos dentro do país. O mesmo se aplica às entregas destinadas a outro Estado?Membro, nos termos do artigo 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva.

26. Antes da introdução do regime transitório relativo ao comércio intracomunitário, as entregas de mercadorias entre dois países eram classificadas como as entregas realizadas no restante comércio internacional. Assim, uma entrega era, em princípio, tributável, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, no local de entrega, portanto, no local da expedição, mas ficava isenta na exportação. De seguida, o imposto sobre o valor acrescentado recaía sobre a importação, no Estado?Membro de destino. A transposição da fronteira, no caso de exportação ou importação, que constituía sempre o ponto de referência decisivo para a exoneração de imposto ou para a tributação, tinha de ser comprovada com base na documentação alfandegária também para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado.

27. Na sequência da realização do mercado interno, foram abolidos os controlos nas fronteiras internas, o que consequentemente tornou também necessária a reformulação das regras relativas ao imposto sobre o valor acrescentado (7). No entanto, a reforma não foi tão abrangente que tornasse extensivas ao comércio entre dois Estados?Membros as disposições aplicáveis às entregas de bens no território do país. Se isso tivesse acontecido, significaria que o imposto sobre o valor acrescentado, ao contrário da situação actual, não competiria ao Estado no qual tivesse sido importado o bem e no qual este seria consumido, mas sim ao Estado a partir do qual tivesse sido expedido o bem.

28. Pelo contrário, o regime transitório não altera a repartição até então vigente da soberania fiscal entre os Estados?Membros. Para se conseguir que o imposto sobre o valor acrescentado continue a ser atribuído ao Estado?Membro do consumidor final, a Directiva 91/680 introduz a aquisição intracomunitária como novo facto gerador do imposto para as trocas comerciais entre os Estados?Membros [artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a)].

29. Como a aquisição intracomunitária é tributada no Estado?Membro de destino dos bens, a entrega intracomunitária respectiva deve ser exonerada de imposto no Estado de origem, a fim de

se evitar uma dupla tributação e, deste modo, a violação do princípio de neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado [artigo 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva] (8). Assim, ao passo que a aquisição intracomunitária substitui a tributação da importação, a exoneração da entrega intracomunitária substitui a exoneração na exportação.

B – *Quanto à primeira e à segunda questões prejudiciais*

1. Quanto à inter-relação entre a aquisição intracomunitária e a exoneração da entrega intracomunitária

30. Os recorrentes invocam, no processo inicial, a exoneração das suas entregas com base no artigo 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva, como entregas intracomunitárias. Todavia, a High Court, na sua primeira questão, pede a interpretação do artigo 28.ºA, n.º 3, da Sexta Directiva, na qual se encontra regulada a tributação da aquisição intracomunitária.

31. Este princípio baseia-se no pressuposto de que a exoneração prevista no artigo 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva e a tributação da aquisição intracomunitária dos produtos entregues, na acepção do artigo 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, estão relacionadas entre si. Através da aquisição intracomunitária é deslocado o direito de tributação do Estado de origem para o Estado de destino (9).

32. Tendo em conta a inter-relação existente entre a aquisição e a exoneração, que se revela também nas redacções das respectivas disposições da Sexta Directiva, que se referem mutuamente, há que avaliar em conjunto a primeira e a segunda questões prejudiciais.

33. De acordo com o artigo 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, existe uma aquisição intracomunitária se estiverem presentes as seguintes condições:

– O adquirente goza do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo (10), e

– O bem em causa é expedido ou transportado pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes para o adquirente, para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro em que se encontrava no início da expedição ou do transporte.

34. De acordo com o artigo 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva, a exoneração da entrega intracomunitária aplica-se nas seguintes condições:

– Os bens são expedidos ou transportados pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes para fora do território referido no artigo 3.º (da Sexta Directiva) (portanto, o interior do país), mas no interior da Comunidade,

– As entregas são 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 expedição.

35. No que toca ao cumprimento das condições de facto que determinam a existência da aquisição intracomunitária, é incontroverso entre as partes que a TT adquiriu o direito de dispor dos bens como proprietária, embora não tenha ela própria recebido directamente os bens, mas sim um expedidor por ela mandatado. No que respeita à verificação das condições que determinam a isenção, a segunda condição – a entrega a um sujeito passivo que aja como tal num Estado diferente do da expedição – não suscita quaisquer problemas.

36. As partes só estão em desacordo quanto à interpretação exacta da noção de expedir para outro Estado-Membro, que surge tanto no artigo 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo, como no artigo

28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva.

2. Expedir e transportar na acepção dos artigos 28.ºA, n.º 3, e 28.ºC, A, alínea a), da Sexta Directiva

37. Teleos e o. são da opinião de que, numa configuração como a presente, a expedição se realiza quando o fornecedor entrega os bens no Estado de expedição ao mandatário do adquirente, sendo acordado entre as partes contratuais que o adquirente exporta os bens para outro Estado-Membro. Com a entrega consuma-se, assim, a aquisição intracomunitária e surge o direito à exoneração da entrega intracomunitária.

38. Para tal, apoiam-se, por um lado, no teor das disposições em causa. Expedição significa o início de um movimento de transporte, mas não a sua conclusão através da chegada ao Estado-Membro de destino. Por outro lado, salientam que o vendedor, através da entrega ao adquirente, perde o domínio sobre o bem e, por isso, a obrigação fiscal tem de ser transferida para o adquirente.

39. Os Estados-Membros que intervieram e a Comissão são, pelo contrário, da opinião de que a expedição para outro Estado-Membro pressupõe, pelo menos, que os bens tenham abandonado o Estado-Membro onde se procedeu à expedição e tenham chegado ao Estado-Membro de destino. Só através da ligação a este facto objectivo se garante o funcionamento correcto do sistema do imposto sobre o valor acrescentado. A mera intenção ou a obrigação contratual do comprador de transportar os bens para outro Estado-Membro não são suficientes.

40. Na verdade, a noção de expedição (*dispatch*) não é completamente inequívoca em nenhuma das versões linguísticas da Sexta Directiva. Do ponto de vista meramente linguístico, parece defensável que, neste caso, se trata apenas de um facto pontual, como a Teleos e o. alegam.

41. É, no entanto, questionável que exista sequer neste caso uma expedição. A partir desta noção, ambas as disposições em causa se referem, nomeadamente, ao transporte. A noção de transporte descreve – diferentemente do que eventualmente descreve a noção de expedição – um processo não apenas pontual, mas um movimento contínuo da mercadoria. Por isso, não se pode sustentar que o *transporte para outro Estado-Membro* já esteja concluído quando a mercadoria ainda não abandonou o Estado de origem.

42. A diferença entre expedir e transportar deve, no meu entender, ser esclarecida do seguinte modo. Existe uma expedição quando o vendedor ou o adquirente envolve no transporte um terceiro independente, eventualmente os correios, que não está submetido durante o transporte nem às ordens do vendedor, nem às ordens do adquirente. Com a entrega da expedição a terceiros, o vendedor perde o domínio material sobre o bem, sem que o adquirente obtenha logo os direitos de proprietário. Tal direito só é transferido para o adquirente quando o terceiro lhe entrega o bem no Estado-Membro de destino. Neste momento, conclui-se a aquisição intracomunitária.

43. Existe, pelo contrário, transporte na acepção da Sexta Directiva, quando o vendedor ou o adquirente proceda ele próprio ao transporte dos bens ou o confia a mandatários, sob as suas instruções. Se o vendedor for o responsável pelo transporte, a aquisição intracomunitária ocorre quando o vendedor ou os seus mandatários tiverem entregue os bens ao adquirente no país de destino. Se o adquirente se encarregar do transporte, obtém, directamente ou através dos seus mandatários, o direito de dispor dos bens como proprietário no Estado-Membro de origem. Não obstante, a aquisição intracomunitária só ocorre neste caso quando se encontra concluído o

transporte para outro Estado?Membro.

44. No processo principal, a aquisição intracomunitária devia ocorrer com a entrega dos telefones móveis ao expedidor e o transporte para o país de destino. Como o expedidor não era um terceiro independente, mas agia por ordem da TT, não estamos perante um caso de expedição, mas sim de transporte. Os argumentos da Teleos e o., sustentados pelo significado literal do conceito de expedição, caem, assim, por terra.

45. A interpretação dos conceitos de expedir e transportar aqui defendida leva – embora por outra via – à mesma conclusão que a solução sustentada pelos Estados?Membros e pela Comissão: a aquisição intracomunitária e a exoneração da entrega intracomunitário co?relacionada estão dependentes da circunstância de os bens terem abandonado de facto o Estado?Membro de origem.

46. Esta conclusão está em harmonia com o sentido e o objectivo do regime transitório relativo ao comércio intracomunitário, tal como a Comissão, em especial, alega com razão. O fundamento desta conclusão é que se trata de uma transferência dos bens de um Estado?Membro para outro e que, deste modo, a utilização final tributável é deslocada correspondentemente. Como local da aquisição intracomunitária tributável, o artigo 28.ºB, A, n.º 1, da Sexta Directiva, fixa consequentemente também o Estado?Membro de destino. Não está garantido de modo suficiente que se produza esta transferência enquanto os bens ainda não tiverem passado a fronteira.

47. Nesse aspecto, é também de considerar que o artigo 28.ºC, A, da Sexta Directiva, na sua frase introdutória, determina que os Estados?Membros isentarão as entregas intracomunitárias «nas condições fixadas pelos Estados?Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos».

48. É este o objectivo que pretende garantir o requisito da Section 30, n.º 8, alíneas a) e i), do VAT Act 1994, de que a exoneração de uma entrega intracomunitária só seja concedida quando os bens tenham saído de facto do país. Teleos e o. têm, de facto, razão quando alegam que, para a aplicação da frase introdutória do artigo 28.ºC, A, da Sexta Directiva, as condições nacionais referidas não devem violar as restantes disposições da Sexta Directiva (11). Como as considerações anteriores demonstraram, este não é, porém, o caso.

49. De resto, os conceitos de actividades económicas e de entrega de bens que definem as vendas tributáveis segundo a Sexta Directiva, de acordo com jurisprudência constante, têm carácter objectivo e devem ser utilizados independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (12).

50. Isto aplica?se também ao conceito de entrega intracomunitária. Uma vez que a definição deste conceito é determinada pelo movimento físico dos bens através da fronteira, a mesma está ligada igualmente a um facto objectivo. Em relação à documentação destes movimentos de bens, na verdade, as manipulações nunca podem estar completamente excluídas, como ilustra a matéria de facto do processo principal. Não obstante, os processos objectivos que se manifestam no mundo exterior são mais susceptíveis de comprovação do que as intenções do adquirente e as obrigações acordadas por via contratual e por ele assumidas (13). Nessa medida, a condição de movimentar efectivamente os bens a partir do Estado de origem pode contribuir para prevenir fraudes fiscais.

51. A orientação por factos objectivos serve, além disso, o objectivo de garantir a segurança jurídica, facilitando as medidas relacionadas com a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (14).

52. Teleos e o. contestam, por meio de uma série de outros argumentos, que a exoneração da entrega intracomunitária só se realize quando os bens tenham saído do Estado-Membro de origem. Alegam essencialmente que o vendedor deve responder pelo transporte efectivo dos bens a partir do Estado-Membro de origem, embora com a transferência para o adquirente ou para o seu expedidor tenha perdido o controlo sobre os mesmos. Com esta interpretação, a forma habitualmente usada no comércio internacional de entrega *ex works* e uma série de outras modalidades de entregas regulamentadas pelos Incoterms (por exemplo, CIF e FOB) seriam agravadas com riscos consideráveis. Este facto torna menos atractivo o comércio intracomunitário de mercadorias e viola, assim, o artigo 29.º CE.

53. É certo que o vendedor corre um risco especial com uma entrega intracomunitária *ex works*. Se o comprador, contrariamente aos acordos contratuais, não transportar os bens para outro Estado-Membro, a transacção não constitui de facto uma entrega intracomunitária isenta de impostos que o adquirente tem de declarar ao fisco no Estado-Membro de destino. A prestação deve então ser qualificada como entrega no país, sendo o fornecedor o respectivo sujeito passivo. A maior parte das vezes, este não facturou ao adquirente o imposto sobre o valor acrescentado, porque estava projectada uma entrega intracomunitária isenta de IVA.

54. O risco de o fornecedor ter de pagar o imposto sobre o valor acrescentado devido ao incumprimento do contrato por parte do adquirente é, em primeiro lugar, consequência da organização das relações contratuais. Quando o fornecedor transfere para o adquirente a obrigação de transporte dos bens para outro Estado-Membro, o que a Sexta Directiva permite inteiramente, tem que se dirigir consequentemente ao seu parceiro contratante no caso de incumprimento desta obrigação contratual e exigir-lhe *a posteriori* o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado que deve pagar por uma entrega dentro do país. Para se proteger, num caso destes, o fornecedor pode pedir a garantia do imposto sobre o valor acrescentado por parte do adquirente, até que seja comprovado o transporte para outro Estado-Membro, tal como é sugerido na Notice 703 dos Commissioners.

55. Segundo a interpretação proposta pela Teleos e o., a aquisição é, pelo contrário, deslocada para o momento que antecedeu o transporte a partir do Estado-Membro de origem. A partir desse momento, o Estado-Membro do adquirente já está legitimado para cobrar o imposto, embora os bens não tenham de facto chegado ao destino, mas tenham ficado no Estado-Membro de origem e possam também presumivelmente ser aí usados. Esta interpretação contraria assim a repartição do direito de tributação pretendida com o regime transitório.

56. O risco de incumprimento por parte do adquirente da obrigação contratual de exportar os bens para outro Estado-Membro lesa, em última análise, o fisco do Estado-Membro de origem dos bens. No entanto, este não toma parte nas relações contratuais entre o vendedor e o adquirente. Como a exoneração da entrega intracomunitária está co-relacionada com a aquisição intracomunitária, o fisco do Estado-Membro de origem dos bens já não pode interpelar o fornecedor estabelecido no país. Tem antes de procurar cobrar o imposto sobre o valor acrescentado ao adquirente, que possivelmente não está registado no território como contribuinte (15).

57. Não se pode saber se os encargos e os riscos que, na presente hipótese, possam advir para o fornecedor das entregas intracomunitárias representam uma restrição à circulação intracomunitária de mercadorias. Com efeito, os riscos prendem-se essencialmente com a definição das prestações contratuais de uma entrega *ex works*, tal como acordadas pelo fornecedor, e não com a interpretação das disposições em causa da Sexta Directiva. Em todo o caso, tais restrições seriam justificadas, uma vez que tornam possível a cobrança regular do imposto sobre o valor acrescentado no caso de entregas que implicam a transposição de

fronteiras e servem o objectivo de combater a fraude fiscal, reconhecido e promovido pela Sexta Directiva (16).

58. No entanto, no âmbito de uma resposta à terceira questão prejudicial, há que analisar se a responsabilidade do fornecedor, em situações especiais como a presente, não vai demasiado longe e iria restringir de modo não proporcional a livre circulação de mercadorias ou os direitos fundamentais gerais.

59. Assim, há que responder à primeira e à segunda questões prejudiciais do seguinte modo:

A aquisição intracomunitária de um bem, na acepção do artigo 28.º A, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, pressupõe que o adquirente tenha obtido o poder de dispor, como proprietário, de um bem que é expedido ou transportado para um Estado-Membro diferente e que, por conseguinte, abandonou fisicamente o Estado-Membro de origem.

A exoneração de uma entrega intracomunitária, na acepção do artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, pressupõe que o bem fornecido seja expedido ou transportado para um Estado-Membro diferente e tenha, por conseguinte, abandonado fisicamente o Estado-Membro de origem.

C – Quanto à terceira questão prejudicial

60. Para responder à terceira questão, há que esclarecer se ao fornecedor que apresentou de boa-fé os documentos comprovativos do transporte a partir do país de origem, disponibilizados pelo adquirente, pode ser recusada *a posteriori* a exoneração relativa à entrega reconhecida originariamente, quando se conclui que os documentos comprovativos são falsos.

61. Os Estados-Membros que intervieram são unânimes na opinião de que o fornecedor teria de comprovar a verificação das condições para a exoneração da entrega. Se se provar, através de verificação efectuada pelas autoridades fiscais, que os documentos apresentados pelo fornecedor são falsos, a prova não foi feita, devendo então a exoneração ser recusada *a posteriori*.

62. A Comissão, pelo contrário, alega que as entregas intracomunitárias seriam demasiadamente agravadas se o fornecedor não pudesse beneficiar da exoneração, apesar de ter feito tudo o que estava ao seu alcance para cumprir os pressupostos da exoneração e para o comprovar. Remete para uma declaração comum que o Conselho e a Comissão emitiram por ocasião da adopção da Directiva 91/680. Segundo a mesma, o regime transitório não deve em qualquer circunstância levar a que a exoneração nos termos do artigo 28.º C, A, seja recusada por se verificar *a posteriori* que os compradores apresentaram dados falsos a esse respeito, quando o sujeito passivo tinha tomado todas as medidas necessárias para excluir a aplicação errada da regulamentação do imposto sobre o valor acrescentado em relação às entregas da sua empresa.

63. Além disso, há que salientar que a Sexta Directiva confere ao imposto sobre o valor acrescentado um âmbito de aplicação muito vasto (17). Daí resulta que as isenções de imposto, como excepções a este princípio, devem ser estritamente interpretadas (18). Quem invocar tal excepção, tem de comprovar que estão verificados os pressupostos para a sua aplicação.

64. Como resulta da frase introdutória do artigo 28.º C, A, da Sexta Directiva, é da competência dos Estados-Membros fixar as exigências formais de prova relativamente aos pressupostos da exoneração de um fornecimento intracomunitário (19). No entanto, estando esgotada a margem de actuação que a Sexta Directiva concede nesse campo aos Estados-Membros, estes têm ainda de observar as normas do Tratado CE, o sentido e o objectivo da própria directiva, bem como os

princípios gerais do direito e o princípio da proporcionalidade (20).

65. O regime transitório relativo às trocas comerciais intracomunitárias foi introduzido pela Directiva 91/680, no processo de criação do mercado interno e da eliminação das barreiras alfandegárias (21). As medidas pretendem essencialmente facilitar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, que é garantida através dos artigos 28.º CE e 29.º CE. Como a Comissão alega com razão, a exigência de provas de uma entrega intracomunitária não pode, subsequentemente, levar a que a circulação intracomunitária de mercadorias seja mais agravada pelo regime transitório do que era antes de eliminados os controlos alfandegários.

66. Enquanto existiam ainda os controlos aduaneiros, os sujeitos passivos podiam apoiar-se nos documentos emitidos pelas autoridades aduaneiras para comprovar a exportação dos bens fornecidos. Após a supressão das barreiras internas, os sujeitos passivos deixam de dispor deste meio de prova particularmente fidedigno. Em vez disso, a prova de passagem pela alfândega, de um modo geral, só pode agora ser apresentada por meio de declaração de particulares.

67. Para o efeito, é particularmente apropriada uma carta de porte elaborada em conformidade com as normas da Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na qual o destinatário assinala a recepção do bem noutro Estado-Membro.

68. A carta de porte CMR é assinada pelo expedidor dos bens e pelo transportador e serve de prova de que o transportador recebeu os bens (22). Uma cópia acompanha o material e é entregue ao destinatário, a seu pedido (23). Se este assinar a recepção dos bens na carta de porte, então pelo menos três pessoas, a maior parte das vezes independentes umas das outras, intervieram na elaboração do comprovativo da passagem para outro Estado-Membro. Este procedimento reduz o perigo de manipulações, não podendo, no entanto, excluí-las totalmente.

69. Se o sujeito passivo apresentar uma carta de porte elaborada nestes termos, em regra esta é suficiente como prova do transporte ou da expedição do Estado-Membro de fornecimento para outro Estado-Membro. Estando verificados os outros pressupostos, existe também o direito à exoneração da entrega intracomunitária. Isso não exclui que a prova de transporte ou de expedição não possa também ser produzida de outro modo, se isso não ocasionar uma maior restrição à circulação de mercadorias com transposição de fronteiras do que resultava dos requisitos de provas vigentes antes da supressão das barreiras internas.

70. O problema é saber que consequências podem resultar do facto de se provar *a posteriori* que as indicações constantes da carta de porte são falsas, quando se parta do princípio de que os bens não foram, de facto, transportados através da fronteira e o sujeito passivo não agiu em conluio com os emissores da carta de porte e não teve nem devia ter conhecimento da sua inexactidão.

71. Por um lado, tendo em conta a situação verificada posteriormente, poder-se-ia qualificar *a posteriori* a entrega como entrega intracomunitária não isenta e recorrer ao fornecedor para pagamento do imposto sobre o valor acrescentado. É esta a opinião dos Estados-Membros. A Comissão, pelo contrário, advoga que, neste caso, não se pode exigir ao fornecedor o pagamento do imposto.

72. Não partilho a opinião sustentada pelos Estados-Membros. Agrava demasiado o fornecedor e restringe, assim, a livre circulação de mercadorias. O risco que o fornecedor tem de assumir pelo imposto sobre o valor acrescentado, se o seu comprador não exportar de facto os bens, mas simular o transporte por meio de documentos manipulados, pode mesmo impedir o fornecedor de realizar negócios relacionados com a transposição de fronteiras. A opinião

sustentada pelos Estados?Membros está, por conseguinte, em contradição com os objectivos do regime transitório.

73. Como resulta da declaração que o Conselho e a Comissão emitiram aquando da adopção da Directiva 91/680, citada pela Comissão, a responsabilidade do fornecedor, mesmo segundo a intenção do legislador, não deve ir tão longe.

74. Na verdade, os objectivos reconhecidos e promovidos pela Sexta Directiva no sentido de assegurar a cobrança regular do imposto sobre o valor acrescentado e de combater a fraude fiscal (24) justificam restrições à livre circulação de mercadorias (25). A opinião sustentada pelos Estados?Membros é também propícia a impedir a evasão fiscal através de comportamentos criminosos. Esta opinião leva, contudo, a uma repartição desajustada dos riscos entre o fornecedor e o fisco, pelo comportamento criminoso de um terceiro, e contraria, por isso, o princípio da proporcionalidade.

75. O fornecedor tem, sem dúvida, o dever de fazer tudo o que esteja ao seu alcance para garantir a realização regular da entrega intracomunitária (26). Se ele confia ao adquirente, por via contratual, a obrigação de transportar os bens para outro Estado?Membro, tem eventualmente de assumir – tal como foi exposto nas alegações relativas à primeira questão – as consequências do não cumprimento desta obrigação pelo adquirente.

76. Além disso, o vendedor tem de se assegurar da seriedade do seu parceiro comercial. A intenção de prevenir a fraude fiscal justifica as elevadas exigências colocadas em relação a esta obrigação. É da competência do órgão jurisdicional nacional decidir se o fornecedor cumpriu esta obrigação. De acordo com as indicações disponíveis no pedido de decisão prejudicial, parece que a Teleos e o. esgotaram todas as possibilidades ao seu dispor para verificação do cumprimento pela TT.

77. Por outro lado, seria ir longe de mais responsabilizar o fornecedor também pelo comportamento criminoso do seu parceiro comercial, facto contra o qual ele não pode proteger?se (27). Assim, nada adianta neste caso ao fornecedor pedir ao adquirente que preste garantia no montante do imposto sobre o valor acrescentado até ser comprovado o transporte dos bens para outro Estado?Membro, como é sugerido nas Notices 703 dos Commissioners, visto que através da apresentação da carta de porte, que, para o fornecedor, não contém dados identificáveis como falsos, parece precisamente ter sido realizada a prova. O fornecedor, por conseguinte, ver?se?ia obrigado a desbloquear a garantia ao receber a carta de porte, mesmo que – tal como só posteriormente se torna evidente – o transporte através da fronteira não tenha, na realidade, tido lugar.

78. Contra esta conclusão não podem também ser apresentados como argumento os acórdãos Farde Seafood e o. (28) e Pascoal & Filhos (29).

79. Estes processos diziam respeito à cobrança de direitos aduaneiros sobre bens provenientes de Estados terceiros. O importador, apoiado no certificado de origem passado pelo Estado exportador, tinha obtido uma exoneração aduaneira. Posteriormente, verificou?se que os certificados de origem não estavam correctos, de modo que a preferência pautal tinha sido concedida sem razão. Nos referidos acórdãos, o Tribunal de Justiça não considerou que o agravo a suportar pelo importador fosse desproporcionado, quando, nestas circunstâncias, são cobrados posteriormente direitos aduaneiros, apesar de o importador, de boa?fé, se ter apoiado no certificado de origem irregular do Estado de exportação (30).

80. Estas constatações em relação ao direito aduaneiro não podem ser transpostas para a interpretação da Sexta Directiva, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado. No direito

aduanheiro, a tributação ou não tributação do importador pode estar dependente da origem dos bens. De acordo com o regime relativo à trocas comerciais intracomunitárias, pelo contrário, não se determina apenas se uma entrega está isenta, mas, simultaneamente, se a sua aquisição é tributável. A aquisição e a exoneração é que são decisivas para a repartição do direito de tributação no mercado interno. Não conduzem à completa supressão da tributação, mas à sua transferência do fornecedor para o adquirente. Se, em virtude de provas viciadas, se conseguir uma exoneração, o fisco pode dirigir-se ao adquirente. No direito alfandegário, pelo contrário, só é responsável aquele em cujo nome foi feita a declaração aduanheira de importação (31). Não é colocado em seu lugar nenhum outro devedor que seja responsável pelo imposto aduanheiro no Estado importador, quando no certificado de origem se verifiquem irregularidades.

81. Acresce que o comércio sem impedimentos com Estados terceiros não representa um direito individual protegido por uma liberdade fundamental do Tratado. Para as restrições ao comércio entre Estados terceiros aplicam-se, por isso, critérios menos rigorosos do que para as restrições à circulação intracomunitária de mercadorias.

82. Tal como a Comissão, de resto, alegou com razão, foi aplicada nas decisões referidas uma disposição aduanheira específica (32), que regula expressamente o caso de correcção posterior do certificado de origem. Segundo a mesma, a dispensa de cobrança posterior dos direitos aduanheiros só era possível por erro das autoridades alfandegárias competentes. No presente caso, não existem disposições correspondentes.

83. Estou consciente de que a interpretação aqui defendida contém um certo risco. Poderia induzir o fornecedor ao comportamento leviano de, no caso de o adquirente apenas simular a passagem pela fronteira, não ter de contar com o facto de ser responsável pelo imposto sobre o valor acrescentado. Por essa razão se acentua, mais uma vez, que o fornecedor só não tem de ser confrontado posteriormente com o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado se não existirem quaisquer indícios de que ele estava implicado nas fraudes ou tinha conhecimento delas, e se fez tudo o que estava ao seu alcance para garantir a cobrança legítima do imposto sobre o valor acrescentado.

84. Para terminar, há que analisar brevemente as consequências das considerações mencionadas. A Comissão apresenta, para tal, as seguintes alternativas. Em primeiro lugar, poder-se-ia considerar que as condições que determinam a exoneração já estão cumpridas com a apresentação dos documentos não identificáveis como falsos e excluir uma posterior reavaliação material da situação (solução material). A Comissão é favorável a esta solução. Em segundo lugar, entende que, com base nas verificações posteriores, poder-se-ia, de facto, reavaliar materialmente a situação, sem, porém, retirar consequentemente *a posteriori* a exoneração anteriormente concedida ao sujeito passivo (solução processual).

85. A solução material parece-me preferível. Permite que o comprador – aqui a TT – receba uma aquisição intracomunitária no Estado de origem da entrega, seguindo esta aquisição o regime correspondente à exoneração da entrega (33). A segunda solução poderia, pelo contrário, levar por assim dizer a uma terra de ninguém em termos de direito aduanheiro. A entrega seria qualificada posteriormente, do ponto de vista material, como entrega nacional, sem se poder exigir o imposto ao fornecedor, em si mesmo o sujeito passivo neste caso. Ao mesmo tempo, seria difícil de fundamentar como poderia ter tido lugar uma aquisição intracomunitária tributável, se, com isso, não ocorreu uma entrega intracomunitária.

86. Há, pois, que responder à terceira questão prejudicial do seguinte modo:

Se o fornecedor de boa-fé apresentar provas objectivas de que os bens por ele fornecidos abandonaram o Estado-Membro de origem e se as autoridades deste Estado, em consequência

disso, isentaram de imposto a entrega, com base no artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, não podem exigir posteriormente ao fornecedor o pagamento do imposto, se se comprovar que as provas apresentadas continham indicações falsas, mas que o fornecedor nada sabia a esse respeito e que também nada podia saber. Em todo o caso, isto aplica-se quando o fornecedor fez tudo o que estava ao seu alcance para garantir uma aplicação regular das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado.

D – *Quanto à quarta questão prejudicial*

87. Esta questão tem por objectivo esclarecer se a declaração de aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino tem influência sobre o tratamento fiscal no Estado-Membro de origem. As partes que se pronunciaram sobre esta questão negam esta possibilidade.

88. Tal como já foi exposto, a exoneração no Estado-Membro de origem e a tributação no Estado-Membro de destino andam, em princípio, de mãos dadas e servem o objectivo da repartição do direito de tributação (34).

89. Não obstante, seria precisamente um convite à fraude que o Estado-Membro de origem tivesse de isentar automaticamente uma entrega, depois de o comprador ter entregue, no Estado-Membro de destino, uma declaração de impostos relativa à aquisição intracomunitária dos respectivos bens. Ao apresentar uma declaração de impostos falsa no Estado da (suposta) aquisição, o comprador podia, assim, manipular o lugar da tributação e escolher eventualmente um Estado com uma taxa de tributação particularmente baixa. Mesmo no caso de uma verificação insuficiente das indicações relativas à aquisição no Estado-Membro de destino, a declaração incorrecta iria, todavia, desencadear a exoneração da entrega no Estado-Membro de origem.

90. A cobrança regular do imposto fica mais bem assegurada se as condições para aquisição intracomunitária e para a exoneração da entrega correspondente forem analisadas pelas respectivas entidades fiscais competentes de forma independente. No entanto, estas têm de garantir – eventualmente através do reembolso dos impostos – que, havendo uma correcta execução da entrega e da aquisição, não há lugar a uma dupla tributação.

91. No contexto da prova de que se realizou uma entrega intracomunitária isenta, a circunstância de o comprador apresentar uma declaração de impostos entregue no Estado-Membro de destino, indicando a aquisição intracomunitária dos bens, pode quando muito representar um indício suplementar de que o comprador levou, de facto, os bens para fora do país. A verdade é que de uma tal declaração conclui-se apenas indirectamente que os bens foram levados do Estado-Membro de origem para o Estado-Membro de destino. No entanto, o fornecedor não deve confiar apenas nesse facto, pela simples razão de que a declaração fiscal relativa à aquisição, entregue no Estado-Membro de destino, não vincula as autoridades fiscais do Estado-Membro de origem na sua decisão sobre a exoneração.

92. Por conseguinte, há que responder à quarta questão que, para provar a realização duma entrega intracomunitária exonerada, não tem significado decisivo o facto de o adquirente ter entregue ao Fisco do Estado-Membro de destino uma declaração fiscal indicando a aquisição intracomunitária dos respectivos bens.

V – **Conclusão**

93. Tendo em conta as considerações anteriores, proponho que se responda às questões prejudiciais do seguinte modo:

«1. A aquisição intracomunitária de um bem, na acepção do artigo 28.º A, n.º 3, 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, pressupõe que o adquirente tenha obtido o poder de dispor, como proprietário, de um bem que é expedido ou transportado para um Estado-Membro diferente e que, por conseguinte, abandonou fisicamente o Estado-Membro de origem.

2. A exoneração de uma entrega intracomunitária, na acepção do artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, pressupõe que o bem fornecido seja expedido ou transportado para um Estado-Membro diferente e tenha, por conseguinte, abandonado fisicamente o Estado-Membro de origem.

3. Se o fornecedor de boa-fé apresentar provas objectivas de que os bens por ele fornecidos abandonaram o Estado-Membro de origem e se as autoridades deste Estado, em consequência disso, exoneraram de imposto a entrega, com base no artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, não podem exigir posteriormente ao fornecedor o pagamento do imposto, se se comprovar que as provas apresentadas continham indicações falsas, mas que o fornecedor nada sabia a esse respeito e que também nada podia saber. Em todo o caso, isto aplica-se quando o fornecedor fez tudo o que estava ao seu alcance para garantir uma aplicação regular das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado.

4. Para provar a realização duma entrega intracomunitária exonerada, não tem significado decisivo o facto de o adquirente ter entregue ao Fisco do Estado-Membro de destino uma declaração fiscal indicando a aquisição intracomunitária dos respectivos bens.»

1 – Língua original: alemão.

2 – Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – 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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – JO L 376, p. 1 e segs.

5 – Segundo os Incoterms apresentados pela Câmara de Comércio Internacional de Paris, na versão de 2000, *ex-works* significa «que o vendedor realiza a entrega quando põe os bens à disposição do comprador nas instalações do vendedor ou noutro lugar designado (ou seja, fábrica, instalações fabris, armazém, etc.), sem que os bens estejam preparados para exportação nem carregados no meio de transporte que os vem buscar».

6 – V., a este respeito, as minhas conclusões de 10 de Novembro 2005, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colect., p. I-3227, n.os 19 e segs.).

7 – V. os segundo e terceiro considerandos da Directiva 91/680. V., a esse respeito, o acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colect., p. I-3227, n.os 26 e 27).

8 – V. acórdão EMAG Handel Eder, já referido na nota 7, n.º 29, bem como n.os 24 e 25 das minhas conclusões nesse processo.

9 – No entanto, as verificações relativas à aquisição intracomunitária realizadas pelas autoridades

do Estado?Membro de destino não vinculam as autoridades do Estado?Membro de origem no que respeita à verificação do preenchimento dos requisitos para a exoneração da entrega intracomunitária (a este respeito, v. n.º 90).

10 – Relativamente à respectiva redacção no artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já esclareceu que ela abrange qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário – acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 7), e de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax e o.* (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 43).

11 – V. acórdãos de 20 de Junho de 2002, *Comissão/Alemanha* (C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 50), e de 26 de Maio de 2005, *Kingscrest Associates e Montecello* (C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 24), relativamente à frase introdutória semelhante do artigo 13.º da Sexta Directiva.

12 – Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, *Rompelman* (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19), de 12 de Janeiro de 2006, *Optigen e o.* (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.os 43 e 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).

13 – V. quanto à irrelevância do respectivos elementos subjectivos para efeitos de dedução: acórdãos de 6 de Abril de 1994, *BLP Group* (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24) e *Optigen*, já referido na nota 12, n.º 45.

14 – V., neste sentido, os acórdãos *BLP Group*, já referido na nota 13, n.º 24, e *Optigen*, já referido na nota 12, n.º 45.

15 – Para tal, seria necessário uma construção complicada: teria de se supor uma devolução simulada da entrega, para o Estado?Membro de origem dos bens – neste caso, portanto, para o Reino Unido – seguida por uma nova aquisição intracomunitária tributável – neste caso à TT – neste Estado. A *Teleos e o.* alegam que as autoridades fiscais do Reino Unido atribuíram à TT um número de IVA e tentaram ostensivamente cobrar o imposto também à TT pelo modo descrito. Denunciam este procedimento como dupla tributação. É evidente que o imposto só pode ser cobrado uma vez, ou à *Teleos e o.* ou à TT. Saber se são a *Teleos e o.* que têm, em primeira linha, de assumir a responsabilidade pelo imposto, ou se é a TT, depende da resposta à terceira questão.

16 – Acórdãos de 29 de Abril de 2004, *Gemeente Leusden e Holin* (C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76), e *Kittel e Ricolta*, já referido na nota 12, n.º 54.

17 – Acórdãos *Halifax e o.*, já referido na nota 10, n.º 41, *Optigen e o.*, já referido na nota 12, n.º 37, e *Kittel e Recolta*, já referido na nota 12, n.º 40.

18 – Acórdãos de 26 de Junho de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 19), de 16 de Setembro de 2004, *Cimber Air* (C-382/02, Colect., p. I-8379, n.º 25), e de 14 de Setembro de 2006, *Elmelka* (C-181/04 a 183/04, Colect., p. I-8167, n.º 15).

19 – V. também, neste sentido, despacho de 3 de Março de 2004, *Transport Service* (C-395/02, Colect., p. I-1991, n.os 27 e 28), e acórdão *Halifax e o.*, já referido na nota 10, n.os 90 e 91. Com mais detalhe, v. n.os 20 e segs. das minhas conclusões de 11 de Janeiro de 2007 no processo *Collée* (C-145/05, ainda não publicadas na *Colactânea*).

20 – V., neste sentido, relativamente ao artigo 22, n.º 8, da Sexta Directiva, acórdão *Halifax e o.*,

já referido na nota 10, n.º 92. Neste sentido, com razão, relativamente à dedução, v. também acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52), e 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), bem como relativamente ao artigo 21, n.º 3, da Sexta Directiva, acórdão de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, Colect., p. I-4191, n.º 29).

21 – V. o primeiro e o segundo considerando da Directiva 91/680, já referida na nota 4.

22 – V. artigos 5.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, da CMR.

23 – V. artigos 5.º, n.º 1, e 13.º, n.º 1, da CMR.

24 – Acórdãos Gemeente Leusden e Holin Groep, já referido na nota 16, n.º 76, e Kittel e Ricolta, já referido na nota 12, n.º 54.

25 – V. n.º 57, *supra*.

26 – Acórdãos Federation of Technological Industries e o., já referido na nota 20, n.º 33, e Kittel e Ricolta, já referido na nota 12, n.º 51.

27 – A ideia de que o sujeito passivo cuidadoso e honesto não tem que ser responsável pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado em razão do comportamento fraudulento de outros tem expressão numa série de decisões relativas aos casos fraudulentos Karussell (v., em especial, os acórdãos Federation of Technological Industries e o., já referido na nota 20, n.º 33, Optigen e o., já referido na nota 12, n.os 52 e segs., e Kittel e Ricolta, já referido na nota 12, n.os 45 e segs). Estes casos não são, contudo, dum ponto de vista objectivo, comparáveis, sem mais, à presente conjuntura, visto que, relativamente aos mesmos, se trata de várias transacções demarcáveis entre si, enquanto, neste caso, se deveria efectuar apenas um fornecimento intracomunitário em cuja execução, no entanto, estavam envolvidas várias pessoas.

28 – Acórdão de 14 de Maio de 1996, Faroe Seafood e o. (C-153/94 e C-204/94, Colect., p. I-2465).

29 – Acórdão de 17 de Julho de 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, Colect., p. I-4209).

30 – V., em especial, acórdãos Faroe Seafood e o., já referido na nota 28, n.º 114, e Pascoal & Filhos, já referido na nota 29, n.º 55.

31 – V. acórdão Pascoal & Filhos, já referido na nota 29, n.º 49.

32 – Artigo 5.º, n.º 2, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979, relativo à cobrança *a posteriori* dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não tenham sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento dos referidos direitos (JO L 197, p. 1).

33 – V., a este respeito, a nota 15 relativamente à via, decerto complicada, mas manifestamente seguida de facto pelas autoridades do Reino Unido.

34 – V. n.os 29, 31 e segs. destas conclusões.