

62016CC0026

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PAOLO MENGOZZI

apresentadas em 1 de fevereiro de 2017 (1)

Processo C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, Lda

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Isenções — Operações intracomunitárias — Entrega de meios de transporte novos — Condições de concessão de isenção ao vendedor — Residência do adquirente no Estado-Membro de destino — Matrícula temporária no Estado-Membro de destino — Risco de fraude fiscal — Boa-fé — Obrigação de diligência do vendedor»

I – Introdução

1.

O pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça tem por objeto a interpretação do artigo 138.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») (2).

2.

Em substância, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) pretende saber se, no contexto de uma entrega intracomunitária de um veículo novo, um Estado-Membro pode, em primeiro lugar, subordinar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), prevista no artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, à condição de o adquirente estar estabelecido ou domiciliado no Estado-Membro de destino do referido veículo, em segundo lugar, recusar a isenção do IVA quando o veículo foi unicamente objeto de uma matrícula turística e temporária no Estado-Membro de destino e, em terceiro lugar, exigir o pagamento do IVA ao vendedor do veículo em circunstâncias suscetíveis de indiciar que o adquirente poderia ter cometido uma fraude ao IVA, sem que, no entanto, esteja demonstrado que o vendedor cooperou com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA.

3.

Estas questões foram suscitadas no contexto de um litígio que opõe a sociedade Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, Lda (a seguir «Santogal»), estabelecida em Portugal, à Autoridade Tributária e Aduaneira a respeito da recusa, por parte desta autoridade, em conceder à Santogal o benefício de isenção do IVA, prevista pelo direito português que transpõe o artigo

138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, a propósito da entrega pela Santogal de um veículo automóvel novo transportado para Espanha pelo seu adquirente.

4.

Mais precisamente, resulta do pedido de decisão prejudicial que a Santogal vendeu a um nacional angolano, através de fatura datada de 26 de janeiro de 2010, um veículo novo, no montante de 447665 euros, que a referida sociedade tinha previamente adquirido à Mercedes-Benz Portugal e cuja admissão no território português foi titulada por uma Declaração Aduaneira de Veículos datada de 25 de junho de 2009 (a seguir «declaração aduaneira») (3).

5.

No momento da venda, o adquirente informou a Santogal da sua intenção de utilizar o veículo a título pessoal em Espanha, onde já estava estabelecido e de o expedir para esse país, encarregando-se ele próprio do transporte, onde seria submetido à inspeção técnica e matriculado. Apresentou à Santogal o seu número de identificação de estrangeiro (NIE) em Espanha, um documento emitido em 2 de maio de 2008 pelo Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil — Comunidad Tui?Valencia (Ministério do Interior, Direção Geral da Polícia e da Guarda Civil — Município de Tui?Valencia, Espanha), que certifica a sua inscrição no registo central de estrangeiros sob este NIE, bem como uma cópia do seu passaporte angolano. No entanto, o endereço por ele indicado no momento da venda não coincidia com o que figurava no documento emitido em 2 de maio de 2008.

6.

Face a esses documentos, a Santogal considerou que a venda do veículo estava isenta de IVA nos termos do artigo 14.o, alínea b), do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), que visa transpor para o direito português o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA.

7.

O veículo foi transportado para Espanha num atrelado integralmente fechado.

8.

Depois de proceder à inspeção técnica do veículo em Espanha, o adquirente enviou à Santogal, a pedido desta, dois documentos para completar o processo da venda. Tratava-se, por um lado, de um certificado de inspeção técnica emitido em 11 de fevereiro de 2010 e, por outro, de um certificado de matrícula em Espanha, emitido em 18 de fevereiro de 2010. Este último certificado, no qual figurava um endereço do adquirente que não coincidia com o endereço indicado por ele no momento da venda nem com o que figurava no documento de 2 de maio de 2008, referia-se a uma matrícula «turística», temporária, que caducava em 17 de fevereiro de 2011.

9.

Segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a atribuição de um número de matrícula turística é regulada, em Espanha, pelo Real Decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (Decreto Real n.o 1571/1993, que adapta em Espanha a legislação da matrícula turística às consequências da harmonização fiscal com as regras da União), de 10 de setembro de 1993 (4), e pelo Real Decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (Decreto Real n.o 2822/1998, que aprova o Regulamento Geral de Veículos), de 23 de dezembro de 1998 (5). A matrícula turística é provisória, sendo o prazo normal de utilização de

seis meses por cada período de doze meses, que pode ser prorrogado pelas autoridades. Só os não residentes habituais em Espanha podem beneficiar da referida matrícula.

10.

Na sequência de informações transmitidas pela Santogal em fevereiro de 2011, a Mercedes-Benz Portugal apresentou uma Declaração Aduaneira Complementar relativa ao veículo (a seguir «declaração complementar») destinada a anular a declaração aduaneira de 25 de junho de 2009, devido à expedição do veículo para Espanha. A declaração aduaneira foi anulada pelas autoridades competentes, em 3 de março de 2011.

11.

Por carta de 24 de outubro de 2013, enviada à Direção de Finanças de Lisboa, a Direção de Serviços Antifraude Aduaneira recomendou que fosse ordenada a liquidação do IVA devido pela venda do veículo em causa. Esta direção salientou, nomeadamente, que o adquirente residia em Portugal, que estava registado nesse país como gerente de uma sociedade e que aí dispunha desde há mais de dez anos de um número de identificação fiscal. Além disso, em resposta a um pedido de informações, as autoridades espanholas terão precisado que o adquirente não constava como residente em Espanha em 2010, nunca aí tinha apresentado declaração de rendimentos e nunca aí tinha estado sujeito a IVA.

12.

Seguidamente, a Santogal foi objeto de uma inspeção interna parcial relativamente ao IVA do mês de janeiro de 2010. Nesse âmbito, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou um relatório que concluía que a venda do veículo não estava abrangida pelas isenções previstas no artigo 14.o do RITI pelo facto de, no que se refere à isenção que figura nesta disposição, alínea b), o adquirente não residir em Espanha e não exercer aí qualquer atividade. Salientou, por outro lado, que, segundo as suas bases de dados, o adquirente possuía um número de contribuinte português atribuído antes de 2001 e que o seu país de residência era Portugal.

13.

Em 14 de outubro de 2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma liquidação adicional de IVA no montante de 89533 euros e uma liquidação de juros compensatórios relativos ao período compreendido entre 12 de março de 2010 e 20 de agosto de 2014, no montante de 15914,80 euros. A Santogal liquidou esses montantes em dezembro de 2014.

14.

A Santogal apresentou no órgão jurisdicional de reenvio um pedido de anulação das referidas liquidações e requereu que lhe sejam pagos juros indemnizatórios. Nesse órgão jurisdicional, alegou, nomeadamente, a contradição existente entre a interpretação do artigo 14.o, alínea b), do RITI adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e o artigo 138.o, n.o 2, da Diretiva IVA, que tem efeito direto. Alegou também que a eventual fraude ao sistema do IVA cometida pelo adquirente não lhe era oponível.

15.

No pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio enuncia, antes de mais, dúvidas quanto ao lugar de residência do adquirente no momento da venda do veículo. Em especial, o referido órgão jurisdicional salienta que a residência habitual do adquirente não se situava em Espanha. No entanto, não está demonstrado que no momento da referida venda este residisse

em Portugal. Por outro lado, os autos que lhe foram submetidos não contêm qualquer informação quanto ao pagamento do IVA relativo ao veículo em Espanha nem qualquer informação quanto ao destino do veículo depois da atribuição da matrícula turística. Também não está demonstrado que o benefício do regime da matrícula turística tenha cessado por alguma das formas previstas pelo direito espanhol.

16.

Seguidamente, o órgão jurisdicional de reenvio observa que não está demonstrado que a Santogal tenha colaborado com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA sobre a venda do veículo. Pelo contrário, considera que resulta da prova produzida que a Santogal se preocupou em assegurar que estavam reunidas as condições para a isenção do IVA. Salaria que nem os despachantes oficiais nem os serviços alfandegários suscitaram qualquer dúvida quanto à suficiência dos documentos para proceder à anulação da declaração aduaneira e que a carta da Direção dos Serviços Antifraude Aduaneira se baseava em informações adicionais às quais a Santogal não tinha acesso.

17.

Por último, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial, o acórdão de 7 de dezembro de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, n.os 40 a 46), não responde às questões colocadas no litígio que lhe foi submetido.

18.

Foi nestas circunstâncias que o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)

A alínea [b]) ? (*1) do artigo 138.o da [Diretiva IVA], opõe-se a que normas do direito nacional [artigos 1.º, alínea e) e 14.º, alínea b)], do [RITI] exijam, para reconhecimento da isenção de IVA relativa à transmissão de meios de transporte novos efetuada a título oneroso e transportados pelo adquirente a partir do território nacional para outro Estado-Membro, que o adquirente esteja estabelecido ou domiciliado neste Estado-Membro?

2)

A alínea [b]) do artigo 138.o da [Diretiva IVA], opõe-se a que seja recusada a isenção no Estado-Membro de partida do transporte numa situação em que o meio de transporte adquirido foi transportado para Espanha onde foi objeto de matrícula turística, de natureza provisória e com o regime fiscal [...] espanhol [...]?

3)

O artigo 138.o, n.o 2, alínea [b]) da [Diretiva IVA] opõe-se a que seja exigido o pagamento do IVA ao fornecedor do meio de transporte novo, numa situação em que não se apurou se o regime de matrícula turística cessou ou não por qualquer das formas previstas nos artigos 11.º e 15.º do Real Decreto espanhol n.o 1571/1993, de 10 de setembro, nem se veio ou virá a ser pago IVA na sequência da cessação desse regime?

4)

A alínea [b]) do artigo 138.o da [Diretiva IVA] e os princípios da segurança jurídica, da

proporcionalidade e da proteção da confiança [legítima] opõem-se a que seja exigido o pagamento de IVA ao fornecedor do meio de transporte novo expedido para outro Estado?Membro em situação em que:

—
o adquirente, antes da expedição, disse ao fornecedor residir no Estado?Membro de destino e exibiu?lhe um documento comprovativo de lhe ter sido atribuído nesse Estado?Membro um [NIE], em que era indicada uma residência neste último Estado?Membro diferente da que disse ter;

—
o adquirente apresentou posteriormente ao fornecedor documentos comprovativos de o meio de transporte adquirido ter sido submetido a uma inspeção técnica no Estado?Membro de destino e de aí lhe ter sido atribuída matrícula turística;

—
não se provou que o fornecedor tenha colaborado com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA;

—
os serviços alfandegários não colocaram qualquer obstáculo à anulação da Declaração Aduaneira de Veículo com base nos documentos que o fornecedor tinha em seu poder?»

19.

Estas questões foram objeto de observações escritas por parte da Santogal, do Governo português e da Comissão Europeia. Vistas as observações apresentadas, o Tribunal de Justiça considerou estar suficientemente informado e decidiu não realizar audiência de alegações, em conformidade com o artigo 76.o, n.o 2, do seu Regulamento de Processo.

II – Análise

A – Quanto à admissibilidade

20.

Embora não haja dúvida de que o Tribunal de Justiça é competente para responder às questões submetidas pelo Tribunal Arbitral Tributário, tendo o Tribunal de Justiça já precisado que, apesar da sua denominação, este órgão possui todos os elementos necessários para ser qualificado de «órgão jurisdicional de um Estado?Membro», na aceção do artigo 267.o TFUE (6), o Governo português invoca a inadmissibilidade do reenvio prejudicial por três motivos, que me parecem dever ser todos julgados improcedentes, pelas razões expostas a seguir.

21.

Em primeiro lugar, na minha opinião, seria excessivamente formalista e contrário ao espírito de cooperação que anima o processo instituído pelo artigo 267.o TFUE, que visa dar uma resposta útil aos órgãos jurisdicionais nacionais de modo a que estes possam resolver os litígios que lhes são submetidos, julgar procedente a objeção do Governo português segundo a qual a decisão de reenvio seria inadmissível pelo facto de não se referir ao artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA mas à alínea b) do referido artigo. Com efeito, é evidente que, tendo em conta os

fundamentos da decisão de reenvio e a redação das questões submetidas, que evocam apenas a transmissão intracomunitária de um meio de transporte novo, especificamente regulada pelo artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, a referência ao artigo 138.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva IVA constitui um mero erro de escrita, sem qualquer consequência quanto à compreensão e ao objeto das questões sobre a interpretação do direito da União submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio. De resto, este erro foi retificado numa mensagem de correio eletrónico de um dos árbitros do órgão jurisdicional de reenvio que foi anexada à decisão de reenvio e que, conseqüentemente, faz parte dos autos do processo principal, e da qual tiveram conhecimento todas as partes que apresentaram observações no Tribunal de Justiça. O facto de que tal retificação informal possa eventualmente violar as regras nacionais de processo civil, como sugere o Governo português, não pode levar à inadmissibilidade da decisão de reenvio prejudicial. O Tribunal de Justiça já declarou, a este propósito, que, em princípio, não lhe incumbe verificar se tal decisão foi adotada em conformidade com as regras nacionais de organização e processuais (7). À vista destes elementos, nada impede que o Tribunal de Justiça reformule as questões submetidas no sentido de que têm por objeto a interpretação do artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA (8).

22.

Em segundo lugar, embora seja verdade, como o Governo português alega, que a decisão de reenvio não é um modelo de clareza quanto à exposição factual do processo principal, comportando mesmo certas imprecisões ou incongruências, essas lacunas não são suficientes para ilidir a presunção de pertinência associada às questões prejudiciais relativas à interpretação do direito da União e impedir o Tribunal de Justiça de lhes responder (9). Com efeito, na minha opinião, o Tribunal de Justiça dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são colocadas no presente processo. Aliás, as partes que apresentaram observações escritas, e incluindo, a título subsidiário, o Governo português, puderam todas tomar posição sobre o conteúdo das questões colocadas, tendo em conta o quadro jurídico e factual exposto na decisão de reenvio.

23.

Por último, em terceiro lugar, na minha opinião, também não pode ser acolhido o fundamento de inadmissibilidade exposto pelo Governo português segundo o qual o Tribunal de Justiça seria levado a responder a questões de natureza hipotética pelo facto de o órgão jurisdicional de reenvio ter já constatado, na sua decisão de reenvio, um vício de fundamentação da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira ao exigir a liquidação do IVA que deveria determinar a anulação desta decisão, independentemente da resposta que seja dada pelo Tribunal de Justiça ao pedido de decisão prejudicial.

24.

É verdade que, em conformidade com a missão que lhe é imposta no quadro da cooperação instituída pelo artigo 267.o TFUE, de contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros, o Tribunal de Justiça recusa emitir pareceres sobre questões hipotéticas (10). Com efeito, nesses casos, o pedido de interpretação do direito da União apresentado pelo juiz nacional não obedece a uma necessidade objetiva para a tomada de decisão e para a resolução do litígio pendente. É com base nesta jurisprudência que o Tribunal de Justiça declarou, assim, inadmissível um reenvio prejudicial, submetido por um juiz nacional de primeira instância, em interpretação do direito aduaneiro da União numa situação em que a decisão de cobrança de uma dívida aduaneira, que tinha sido impugnada nesse órgão jurisdicional, dependia intrinsecamente da decisão prévia de declaração da referida dívida, cuja anulação tinha sido proferida pelo órgão jurisdicional de última instância do Estado-Membro em questão (11). Com efeito, na medida em

que o órgão jurisdicional de reenvio foi chamado unicamente a extrair as consequências da anulação da decisão de cobrança para resolver esse litígio pendente, já não podia, para resolver esse litígio, adotar uma decisão suscetível de ter em consideração as respostas do Tribunal de Justiça às questões que lhe tinham sido submetidas. O Tribunal de Justiça seria, portanto, chamado a emitir um parecer sobre questões de carácter hipotético.

25.

Contudo, tal não é o caso no presente processo.

26.

Por um lado, não resulta de forma alguma da decisão de reenvio que o vício de fundamentação constatado pelo órgão jurisdicional de reenvio deva determinar a anulação total da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, independentemente da resposta que seja dada pelo Tribunal de Justiça às questões que lhe foram submetidas. A decisão de reenvio tende mais a suportar a ideia inversa. Com efeito, depois da constatação relativa a esse vício da fundamentação, o órgão jurisdicional de reenvio consagrou amplos desenvolvimentos ao direito da União e apreciou e rejeitou outras alegações feitas pela Santogal que criticam também a fundamentação da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, expondo as razões da rejeição de certos elementos de prova apresentados pela Santogal para demonstrar que o adquirente do veículo novo cumpria a condição de residência no Estado-Membro de destino do referido veículo, exigida pelas disposições do RITI. Esses desenvolvimentos seriam supérfluos se o vício da fundamentação previamente constatado pelo órgão jurisdicional de reenvio pudesse provocar, por si só, a anulação integral da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

27.

Por outro lado, e mais fundamentalmente, as questões prejudiciais incidem direta e indiretamente sobre a compatibilidade com o direito da União da exigência imposta pelas disposições do RITI segundo a qual a concessão da isenção do IVA está subordinada à condição de o adquirente do veículo novo residir no Estado-Membro de destino do referido veículo. Ora, é evidente que a resposta a essas questões continua a ser pertinente para a resolução do litígio no processo principal. Com efeito, essa resposta condiciona a legalidade tanto da obrigação que incumbe ao fornecedor de fazer prova do cumprimento da exigência de residência imposta pelo RITI como a da Autoridade Tributária e Aduaneira de verificar essas provas e de fundamentar convenientemente as decisões que, se for o caso, excluem o carácter pertinente ou suficiente dos elementos de prova que lhe são apresentados.

28.

Por todas estas razões, convido o Tribunal de Justiça a declarar o reenvio prejudicial admissível.

B – Quanto ao mérito

29.

Como indiquei nas minhas observações preliminares e em conformidade com a reformulação das questões prejudiciais proposta no n.º 21 das presentes conclusões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se, no contexto de uma entrega intracomunitária de um veículo novo, um Estado-Membro está autorizado a: a) subordinar a isenção de IVA, prevista no artigo 138.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, à condição de o adquirente residir no Estado-Membro de destino do referido veículo (primeira questão); b) recusar a isenção de IVA

quando o veículo foi apenas objeto de uma matrícula turística e provisória no Estado?Membro de destino (segunda questão); e c) exigir o pagamento do IVA ao vendedor do veículo em circunstâncias que seriam suscetíveis de indicar que o adquirente poderia ter cometido uma fraude ao IVA, sem que no entanto esteja demonstrado que o vendedor cooperou com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA (terceira e quarta questões).

30.

Abordarei um a um estes três aspetos das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

1. Quanto ao direito de subordinar a isenção de IVA de uma entrega intracomunitária de um meio de transporte novo à condição de o adquirente residir no Estado?Membro de destino (primeira questão)

31.

Como o Tribunal de Justiça já salientou diversas vezes, o sistema instituído a partir de 1 de janeiro de 1993, que visa a abolição de fronteiras fiscais na Comunidade, baseia-se na determinação de um novo facto gerador de IVA, a saber, a aquisição intracomunitária de bens, que permite transferir a receita fiscal para o Estado?Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (12).

32.

Assim, nos termos do artigo 2.o, n.o 1, alínea b), ii), da Diretiva IVA, a aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo por uma pessoa que não seja sujeito passivo de IVA é tributável no território do Estado?Membro de destino, ao passo que em conformidade com o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, a entrega intracomunitária desse mesmo meio de transporte novo está isenta de IVA no Estado?Membro de partida da expedição ou do transporte.

33.

O mecanismo instituído consiste em transferir a receita fiscal para o Estado?Membro onde o consumo final dos bens entregues tem lugar e assegura a repartição clara das competências fiscais.

34.

A isenção de uma entrega intracomunitária correlativa a uma aquisição intracomunitária permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (13), ao passo que as regras relativas à tributação das aquisições de meios de transporte novos visam também evitar as distorções de concorrência entre os Estados?Membros, suscetíveis de resultar da aplicação de taxas diferentes (14).

35.

Segundo o artigo 20.o, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, a aquisição intracomunitária é definida como a transferência do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado?Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.

36.

O artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros isentem as entregas de meios de transporte novos expedidos ou transportados para fora do respetivo território, mas na União, com destino ao adquirente.

37.

Devido à correlação necessária entre a entrega e a aquisição intracomunitária de um bem, incluindo de um meio de transporte novo, constituindo estas, segundo o Tribunal de Justiça, na realidade, uma só e mesma operação económica, já foi declarado que seria necessário dar ao artigo 20.o, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA e ao artigo 138, n.o 1, dessa diretiva uma interpretação que lhes confira um significado e um alcance idênticos (15).

38.

Esta abordagem deve valer também no que se refere às relações entre o artigo 20.o, primeiro parágrafo, e o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, no que respeita aos meios de transporte novos, como salientou nomeadamente a Comissão nas suas observações escritas (16).

39.

Daqui resulta, em conformidade com a jurisprudência, que a isenção da entrega intracomunitária, que antecede a aquisição intracomunitária, é aplicável se estiverem preenchidas três condições, a saber: quando o poder de dispor de um bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (17).

40.

É facto assente, no processo principal, que o veículo novo foi vendido em Portugal pela Santogal através da fatura emitida ao adquirente, que o bem foi transportado para Espanha pelo próprio adquirente e que foi matriculado nesse Estado-Membro. Parece que as três condições acima referidas estão, portanto, preenchidas.

41.

Em todo o caso, independentemente do cumprimento de todas estas condições no processo principal (18), é manifesto que o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA não subordina de forma alguma o direito à isenção da entrega intracomunitária de um meio de transporte novo à exigência segundo a qual o adquirente desse meio de transporte deve dispor de residência no Estado-Membro de destino (19).

42.

Como admite o Governo português, o Tribunal de Justiça precisou, no contexto da qualificação de uma operação de aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo, que o que importa é determinar em que Estado-Membro se verificará a utilização definitiva e duradoura do meio de transporte em causa (20).

43.

Ora, a exigência adicional imposta pelas disposições do RITI, que consiste em subordinar a

isenção de uma entrega intracomunitária ao facto de o adquirente ser residente no Estado?Membro de destino, autoriza as autoridades tributárias portuguesas a recusar essa isenção, sem sequer ter em conta as exigências materiais previstas no artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, em especial, sem mesmo se interrogar sobre a questão de saber se essas exigências estão satisfeitas. O facto de o adquirente de um meio de transporte novo não residir no Estado?Membro de destino não pode automaticamente significar que a utilização definitiva e duradoura deste meio de transporte não ocorre nesse Estado?Membro e que uma entrega intracomunitária, seguida de uma aquisição intracomunitária, não teve lugar.

44.

Embora seja verdade que, nos termos do artigo 131.o da Diretiva IVA, as isenções de IVA se aplicam 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, essas condições não podem ter por efeito nem pôr em causa a repartição das competências fiscais entre os Estados?Membros nem a neutralidade do IVA, que, como recorda repetidamente o Tribunal de Justiça, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA (21).

45.

A condição adicional, exigida pelas disposições do RITI, que subordina a isenção da entrega intracomunitária à residência do adquirente no Estado?Membro de destino, conduz à produção desse efeito. Autoriza Portugal, independentemente do cumprimento das três condições enumeradas no n.o 39 das presentes conclusões, a tributar a entrega intracomunitária de um meio de transporte novo cuja aquisição está sujeita ao pagamento do IVA no Estado?Membro de destino. Esta exigência viola, portanto, o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, a repartição das competências fiscais entre os Estados?Membros e o princípio da neutralidade fiscal.

46.

Evidentemente, esta posição não significa que o lugar do domicílio do adquirente seja destituído de interesse na demonstração do cumprimento das exigências de fundo da Diretiva IVA aplicáveis à isenção de uma entrega intracomunitária. Com efeito, o Tribunal de Justiça reconheceu que, para determinar se o bem adquirido saiu efetivamente do território do Estado?Membro de entrega e, em caso de resposta afirmativa, em que Estado?Membro se verificará o seu consumo final, há que efetuar uma apreciação global de todos os elementos de facto objetivos, entre os quais o lugar do domicílio do adquirente é suscetível de revestir importância (22).

47.

Definitivamente, na minha opinião, esta abordagem mais não faz do que corroborar a interpretação segundo a qual a residência do adquirente do bem no Estado?Membro de destino não pode, enquanto tal, constituir uma condição de concessão de isenção de uma entrega intracomunitária. Da mesma forma, confirma que a falta de residência do adquirente nesse Estado?Membro não pode constituir a prova irrefutável de que o bem não saiu fisicamente do território do Estado?Membro de entrega para ser utilizado de forma duradoura no Estado?Membro de destino (23).

48.

Considero, portanto, como a Santogal e a Comissão, que o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA se opõe a que um Estado?Membro subordine a isenção de uma entrega

intracomunitária de um meio de transporte novo à condição de o adquirente desse meio de transporte residir no Estado?Membro de destino da operação.

2. Quanto ao direito de recusar a isenção do IVA quando o meio de transporte novo foi unicamente objeto de matrícula turística e temporária no Estado?Membro de destino (segunda questão)

49.

Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se é possível recusar a isenção do IVA ao vendedor de um veículo novo quando se demonstra que esse veículo só foi objeto de uma matrícula turística e temporária no Estado?Membro de destino.

50.

Como a fundamentação da decisão de reenvio atesta, esta questão inscreve-se na verificação da procedência da demonstração, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de que o adquirente não residia no Estado?Membro de destino. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, nos termos do direito espanhol pertinente referido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a matrícula turística de um veículo só é atribuída a pessoas que não residem em Espanha.

51.

Dito de outra forma, o critério da matrícula temporária do veículo em Espanha foi utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para demonstrar que o comprador não residia nesse Estado?Membro e, portanto, não cumpria a exigência de residência prevista pelas disposições do RITI que condiciona o direito do vendedor de obter a isenção do IVA.

52.

Ora, como desenvolvi na minha análise da primeira questão prejudicial, esta exigência instituída pelas disposições do RITI é contrária ao artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA.

53.

Nestas condições, aceitar que o critério da matrícula temporária do veículo no Estado?Membro de destino possa fundamentar a recusa da isenção do IVA por parte do vendedor do referido meio de transporte novo equivaleria, indiretamente, a validar a condição, prevista nas disposições do RITI, que subordina esta isenção à residência do adquirente no Estado?Membro de destino.

54.

Assim sendo, na apreciação global dos elementos de facto objetivos que permitem qualificar uma operação de «entrega intracomunitária», a natureza temporária da matrícula emitida no Estado?Membro de destino pode, no entanto, revestir importância quanto ao cumprimento ou não da condição, realçada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.o 50), relativa ao lugar da utilização definitiva e duradoura do meio de transporte novo.

55.

Na minha opinião, seria contrário à repartição das competências fiscais e ao princípio da neutralidade do IVA autorizar o Estado?Membro de entrega desse meio de transporte novo, com base neste único elemento, a exigir o pagamento do IVA ao vendedor. Como ilustra o processo

principal com base em informações comunicadas na decisão de reenvio, uma matrícula temporária como a emitida em Espanha pode ser concedida por um período seguido de doze meses, que, segundo parece, pode não só ser prolongado como também caducar quando é atribuída ao veículo uma matrícula ordinária em Espanha depois de pagos os impostos correspondentes. Assim, o simples facto de um veículo novo ter sido objeto de uma matrícula temporária no Estado-Membro de destino não significa, ipso jure, que o lugar da utilização definitiva e duradoura do referido veículo não se situará, depois de decorrido o período de matrícula temporária, no território desse Estado-Membro e que haveria que concluir que esse veículo não foi objeto de uma entrega intracomunitária.

56.

Considero, portanto, que, independentemente das circunstâncias próprias de um determinado caso, um Estado-Membro não pode recusar a isenção de IVA a um vendedor de um veículo novo, transportado para outro Estado-Membro pelo seu proprietário, pelo simples facto de esse veículo ter sido matriculado de forma provisória nesse último Estado-Membro.

3. Quanto ao direito de exigir o pagamento do IVA ao vendedor do meio de transporte novo em circunstâncias que seriam suscetíveis de indicar que o comprador poderia ter cometido uma fraude ao IVA, sem que no entanto esteja demonstrado que o vendedor cooperou com o comprador no sentido de evitar o pagamento do IVA (terceira e quarta questões)

57.

Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a isenção de IVA pode ser recusada ao vendedor se não houver a certeza de que o regime de matrícula provisória cessou ou não por qualquer das razões previstas no direito do Estado-Membro de destino, nem se o IVA veio ou virá a ser pago na sequência da cessação desse regime. Refere também, na sua quarta questão, um certo número de outras circunstâncias que deixam perceber a incerteza em torno do lugar de consumo final do veículo novo vendido pela Santogal, suscetíveis de indicar que o adquirente poderia ter cometido uma fraude ao IVA, revelando ao mesmo tempo que a Santogal procedeu a algumas diligências junto do adquirente e das autoridades portuguesas na sequência da venda do referido veículo e sem que esteja demonstrado que essa sociedade cooperou com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA.

58.

Estas questões, que podem ser analisadas em conjunto, incidem, em substância, tanto sobre o ónus da prova como sobre os elementos probatórios relacionados com a utilização definitiva e duradoura do meio de transporte novo no Estado-Membro de destino que as autoridades tributárias do Estado-Membro de entrega podem exigir ao vendedor para que este beneficie da isenção do IVA aplicável à entrega intracomunitária desse meio de transporte.

59.

No que se refere ao ónus da prova, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de precisar, no contexto da disposição da Sexta Diretiva cujo conteúdo é agora reproduzido no artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA, que incumbe ao fornecedor de bens demonstrar que estão cumpridas as condições previstas para a aplicação desta disposição, incluindo as impostas pelos Estados-Membros para assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e evitar qualquer possível fraude, evasão e abusos (24). Esta jurisprudência parece-me perfeitamente transponível para a interpretação e a aplicação do artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA.

60.

Esta jurisprudência exige também que o fornecedor aja de boa-fé e tome todas as medidas que razoavelmente lhe podem ser exigidas para se assegurar de que a operação que efetua não o leva a participar numa fraude fiscal (25).

61.

No contexto da venda de um veículo novo, que exige, como já indicado, uma apreciação global de todos os elementos de facto objetivos para qualificar uma operação de entrega ou de aquisição intracomunitária, importa, de forma a evitar qualquer participação numa fraude fiscal, que o fornecedor recolha todos os elementos de prova que pode razoavelmente obter para assegurar que as condições relativas à entrega intracomunitária desse veículo, em especial a relativa ao consumo final e duradouro no Estado-Membro de destino, estão preenchidas.

62.

A vigilância do fornecedor de um meio de transporte novo é ainda mais necessária tendo em conta o «caráter especial» das operações intracomunitárias que tenham por objeto esse bem (26). Com efeito, por um lado, a qualificação da operação é complicada pelo facto de o IVA sobre esta dever ser igualmente pago por um particular que não é sujeito passivo, ao qual não se aplicam as obrigações relativas à declaração e à contabilidade, pelo que não é possível controlá-lo a posteriori. Por outro lado, enquanto consumidor final, o particular não tem direito à dedução do IVA mesmo em caso de revenda de um veículo adquirido e, por esse motivo, tem mais interesse do que um operador económico em não pagar o imposto (27).

63.

É por isso que, no que se refere a essas operações, embora seja verdade que o fornecedor se pode validamente basear nas intenções do adquirente no momento da aquisição, essas mesmas operações devem basear-se em elementos objetivos (28), eles próprios suscetíveis de serem sujeitos ao controlo das autoridades tributárias e, se necessário, dos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro de entrega.

64.

Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio recorda corretamente que as medidas que, com vista a evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso, os Estados-Membros têm a faculdade de impor ao fornecedor de bens devem observar os princípios gerais do direito, entre os quais, em especial, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (29), e, além disso, não pôr em causa a neutralidade do IVA (30).

65.

É, portanto, compreensível e justificado que a perda do direito à isenção do IVA só possa ser decretada em situações excecionais, a saber, quando o vendedor foi levado a participar numa fraude fiscal ao IVA ou quando a violação de uma ou mais exigências formais tem por efeito impedir que se demonstre claramente que as condições de fundo que presidem à concessão dessa isenção foram cumpridas (31).

66.

Foi em aplicação desta jurisprudência que, no âmbito da qualificação de uma operação de

aquisição intracomunitária de bens e da determinação da qualidade de sujeito passivo do adquirente, o Tribunal de Justiça declarou que não se podia exigir ao fornecedor, que tomou todas as medidas que lhe podem razoavelmente ser exigidas e sem indícios de participação numa fraude fiscal, que forneça elementos de prova relativos à tributação da aquisição intracomunitária dos bens em causa para beneficiar da isenção prevista no artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA (32).

67.

No presente processo, em que a condição de fundo controvertida diz respeito ao lugar de consumo final e duradouro do meio de transporte novo e em que o órgão jurisdicional de reenvio observa que não ficou provado que o vendedor tenha colaborado com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA, incumbe ao referido órgão jurisdicional verificar se o vendedor, tendo agido de boa-fé, tomou todas as medidas que lhe podiam razoavelmente ser exigidas para demonstrar que a operação que efetuou consistia efetivamente numa entrega intracomunitária, na aceção do artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA, que justificava o seu direito à isenção.

68.

Com efeito, o objetivo de prevenção da fraude fiscal deve significar que os fornecedores de meios de transporte novos possam ser sujeitos a exigências elevadas quanto ao cumprimento das condições relativas à entrega intracomunitária desse tipo de bens tendo em conta o carácter particular desta operação e dos riscos associados à mesma (33).

69.

A ausência de colaboração ativa (ou intencional) entre o fornecedor e o comprador para evitar o pagamento do IVA não isenta o fornecedor da sua obrigação, a título preventivo, de agir de boa-fé e de tomar as medidas razoáveis que se impõem para assegurar que não possa ser cometida uma fraude pelo comprador.

70.

Se se revelar que esta obrigação não é cumprida, considero que se poderia justificar obrigar o fornecedor a pagar o IVA a posteriori.

71.

Esta orientação não é contrária ao regime aplicável às trocas intracomunitárias que tende a repartir o risco da falta de pagamento do IVA entre o fornecedor e o adquirente (34). Com efeito, não se trata, na minha opinião, de fazer recair a responsabilidade pelo pagamento a posteriori do IVA exclusivamente sobre o fornecedor de meios de transporte novos, na medida em que as autoridades tributárias do Estado-Membro de entrega podem, bem entendido e prioritariamente, exigir esse pagamento ao adquirente se este estiver na origem da violação das condições de fundo de uma aquisição ou de uma entrega intracomunitária dessas mercadorias (35).

72.

No quadro dessas entregas, que implicam a transferência da competência fiscal em benefício do Estado-Membro de destino, trata-se simplesmente de incitar os fornecedores a mostrarem-se especialmente vigilantes quanto ao risco de a operação se poder subtrair a qualquer tributação e evitar que, privilegiando o carácter lucrativo de uma operação (36), sejam levados a «fechar os olhos» ou a adotar um comportamento complacente em relação ao outro contratante.

73.

No processo principal, cabe portanto ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a Santogal, agindo de boa-fé, tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega do veículo novo ao adquirente não conduzia à violação das condições de fundo exigidas para qualificar esta operação de entrega intracomunitária de um meio de transporte novo.

74.

Esta resposta podia ser suficiente para efeitos da interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio. Todavia, com o objetivo de fornecer a esse órgão jurisdicional uma resposta que lhe seja útil para resolver o litígio que lhe foi submetido, considero que seria oportuno que o Tribunal de Justiça lhe pudesse dar determinados esclarecimentos quanto aos elementos de prova que podem ou não ser exigidos ao fornecedor, no respeito do direito da União (37).

75.

Antes de mais, para beneficiar da isenção do IVA no Estado-Membro de entrega, não se pode exigir ao vendedor de um meio de transporte novo, como parece ponderar o órgão jurisdicional de reenvio na sua terceira questão prejudicial, que faça prova irrefutável de que o IVA foi efetivamente pago sobre a aquisição dessa mercadoria no Estado-Membro de destino. Tal exigência violaria um certo número de princípios, entre os quais o da proporcionalidade e da neutralidade fiscal e não poderia ser considerada uma medida razoável, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, suscetível de ser exigida ao vendedor no decurso da operação, tanto mais que, como no processo principal, se afigura que as autoridades do Estado-Membro de entrega podem, mesmo depois de investigação com base em informações às quais o vendedor não podia ter acesso, localizar claramente o adquirente e saber qual o destino reservado ao veículo.

76.

Isso não significa que o vendedor esteja dispensado de proceder a diligências para se informar junto do adquirente do destino do meio de transporte novo entregue e, conseqüentemente, do pagamento do IVA no Estado-Membro de destino. Na minha opinião, trata-se, contudo, de uma obrigação mais de meio do que de resultado. Com efeito, o vendedor depende principalmente da colaboração do comprador e dos elementos de prova que este último lhe entende fornecer. Por conseguinte, seria excessivo que o Estado-Membro de entrega subordinasse a isenção da entrega intracomunitária à circunstância de o vendedor demonstrar que o comprador pagou o IVA no Estado-Membro de destino. Em contrapartida, o vendedor deve demonstrar que, agindo de boa-fé, procedeu às diligências que lhe podem razoavelmente ser exigidas para se assegurar, junto do comprador, de que o meio de transporte novo que foi entregue será utilizado de forma definitiva e duradoura no Estado-Membro de destino.

77.

Seguidamente, parece-me fora de cogitação exigir ao vendedor, de forma geral, que proceda a um exame atento das condições de matrícula do meio de transporte novo no Estado-Membro de destino. Mesmo quando o vendedor seja, como no processo principal, um profissional do comércio de veículos, essa exigência seria excessiva dado que pressuporia o domínio, pelos sujeitos passivos de IVA num Estado-Membro, de conhecimentos de direito ou da prática de outros Estados-Membros.

78.

Em contrapartida, independentemente do conhecimento pelo vendedor do direito do Estado?Membro de destino, a indicação clara e constante segundo a qual a matrícula é atribuída temporariamente no Estado?Membro de destino deve incitar o profissional do comércio de veículos, como sugere a Comissão, a questionar?se sobre se o veículo, uma vez decorrido o período de matrícula provisória, será ou não utilizado de forma definitiva e duradoura no Estado?Membro de destino e, portanto, sujeito ao pagamento do IVA nesse Estado?Membro. Na minha opinião, esse profissional deve tomar todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar junto do adquirente de que este tem a intenção de cumprir esta condição, intenção esta que se deve basear em elementos objetivos, em conformidade com a jurisprudência (38).

79.

No caso em apreço, parece que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio e os elementos realçados pela Comissão nas suas observações escritas, a Santogal, uma vez na posse da informação, alguns dias depois da venda, de que a matrícula do veículo em Espanha só tinha sido atribuída temporariamente por um ano, não questionou o adquirente sobre a sua intenção de utilizar o veículo em Espanha depois da caducidade da matrícula provisória nem lhe pediu para fornecer qualquer elemento útil que comprovasse a sua intenção. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio não deu a conhecer qualquer diligência eventualmente encetada pela Santogal junto do adquirente durante esse período de um ano, que lhe tivesse permitido determinar se o veículo ia efetivamente permanecer em Espanha e ser utilizado de forma definitiva e duradoura nesse Estado?Membro.

80.

Por outro lado, como também realça a Comissão nas suas observações escritas, o órgão jurisdicional de reenvio não informa minimamente sobre o conteúdo da documentação expedida pela Santogal à Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, alguns dias antes da caducidade da matrícula provisória do veículo, em apoio do seu pedido de anulação da declaração aduaneira e de declaração da expedição para Espanha. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio não fornece nenhum elemento que permita saber se desta documentação constavam elementos justificativos da utilização definitiva e duradoura do veículo no Estado?Membro de destino.

81.

Todavia, uma informação dessa natureza revela?se essencial, como acertadamente salienta a Comissão. Com efeito, seria contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado?Membro, que aceitou num primeiro momento os documentos apresentados por um fornecedor como provas justificativas do direito à isenção do IVA, pudesse posteriormente obrigar esse fornecedor a pagar o IVA relativo à entrega, quando esse fornecedor agiu de boa?fé ao tomar todas as medidas razoáveis ao seu alcance para que a operação que efetuou cumpra integralmente as condições de fundo de uma entrega intracomunitária, na aceção do artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva IVA.

82.

Nestas condições, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a Santogal, agindo de boa?fé, encetou diligências junto do adquirente a fim de se assegurar de que este tinha a intenção, uma vez caducada a matrícula provisória do veículo novo em Espanha, de continuar a utilizar esse veículo de forma definitiva e duradoura no Estado?Membro de destino, devendo essa

intenção ser aferida por elementos objetivos, entre os quais, nomeadamente, os documentos apresentados pela Santogal à Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa em apoio do seu pedido de anulação da declaração aduaneira. Se for esse o caso, o direito à isenção do IVA não pode ser recusado, mesmo que a Santogal não tenha retificado, em tempo oportuno, a fatura emitida inicialmente e não tenha tentado recuperar o IVA junto do adquirente. Na hipótese inversa, considero que, a menos que o Estado-Membro de entrega esteja em condições de exigir ao adquirente o pagamento do IVA a posteriori, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, justificar-se-ia que esse Estado-Membro exija à Santogal que liquide o IVA a posteriori, a fim de evitar que a operação se subtraia a qualquer tributação.

III – Conclusão

83.

Face às considerações que precedem, proponho que se responda às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD), da seguinte forma:

1)

O artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro subordine a isenção de uma entrega intracomunitária de um meio de transporte novo à condição de o adquirente desse meio de transporte residir no Estado-Membro de destino da operação.

2)

Independentemente das características próprias de um caso particular, o artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro recuse a isenção do imposto sobre o valor acrescentado ao vendedor de um meio de transporte novo, transportado para outro Estado-Membro pelo seu proprietário, pelo simples motivo de esse veículo ter sido matriculado temporariamente neste último Estado-Membro.

3)

O artigo 138.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112 e os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro recuse a isenção do imposto sobre o valor acrescentado ao vendedor de um meio de transporte novo, quando esse vendedor não participou numa fraude fiscal, agiu de boa-fé e tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar que a operação que efetuou cumpre todas as condições de fundo de uma entrega intracomunitária, na aceção do referido artigo, em especial a relativa ao consumo final e duradouro do meio de transporte novo no Estado-Membro de destino.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o vendedor no processo principal cumpriu as exigências de boa-fé e de diligência razoável, tendo em conta, nomeadamente, as diligências a que procedeu junto do adquirente e os documentos justificativos que apresentou, que permitem verificar se se assegurou de que o meio de transporte novo seria utilizado de forma definitiva e duradoura no Estado-Membro de destino, depois de decorrido o período de matrícula temporária nesse Estado-Membro. Na hipótese de ser esse o caso, o direito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado não pode ser recusado ao vendedor. Na hipótese inversa, a menos que o

Estado?Membro de entrega esteja em condições de exigir ao adquirente o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado a posteriori, justifica?se que esse Estado?Membro exija ao vendedor do meio de transporte novo a liquidação a posteriori do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de evitar que a operação se subtraia a qualquer tributação.

(1) Língua original: francês.

(2) JO 2006, L 347, p. 1.

(3) Segundo os autos, trata?se de um veículo de luxo, de tipo desportivo, de série limitada, do modelo SLR McLaren.

(4) BOE n.o 221, de 15 de setembro de 1993, p. 27037.

(5) BOE n.o 22, de 26 de janeiro de 1999, p. 3440.

(*1) * N. do T.: Na verdade, a disposição cuja interpretação é pedida é a alínea a). No entanto, na versão original do pedido de decisão prejudicial, prontamente objeto de correção, aceite pelo Tribunal de Justiça, por lapso indicou?se a alínea b). Dado que o Governo português, nas suas observações, considerou porém que esse lapso deveria acarretar a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial, e para melhor compreensão, o advogado?geral refere a alínea b).

(6) Acórdão de 12 de junho de 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, n.o 34). Depois disso, o Tribunal de Justiça também respondeu quanto ao mérito a dois outros reenvios prejudiciais apresentados por esse mesmo tribunal arbitral em matéria fiscal: v. acórdãos de 11 de junho de 2015, Lisboa GDL (C?256/14, EU:C:2015:387), e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 3 de março de 1994, Eurico Italia e o. (C?332/92, C?333/92 e C?335/92, EU:C:1994:79, n.o 13), e de 29 de junho de 2010, E e F (C?550/09, EU:C:2010:382, n.o 35).

(8) Para ser completamente exaustivo, acrescento que se, como no caso do presente processo, o estado dos autos que é comunicado ao Tribunal de Justiça o autoriza, a faculdade de que este dispõe de reformular as questões prejudiciais permite também evitar uma provável repetição do pedido de decisão prejudicial, e justifica?se também por razões de economia processual. V., neste sentido, as minhas conclusões apresentadas no processo Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, n.o 43) e no processo Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, nota 14).

(9) Recorde?se que, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União colocadas pelo juiz nacional no plano jurídico e factual, que este define sob a sua responsabilidade e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, beneficiam de uma presunção de pertinência que pode ser ilidida quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas: v., nomeadamente, acórdão de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e o. (C?131/13, C?163/13 e C?164/13, EU:C:2014:2455, n.os 31 e 36).

(10) V., nomeadamente, neste sentido, acórdão de 24 de outubro de 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, n.os 38 e 47 e jurisprudência aí referida).

(11) V. acórdão de 24 de outubro de 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, n.os 39 a 47).

(12) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, n.o 27); de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.os 21 e 22); e de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 22).

(13) V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 25).

(14) V., neste sentido, acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, n.os 31 e 40) e de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 24).

(15) V. acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 28 e jurisprudência aí referida).

(16) Aliás, os factos na origem do acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693) eram relativos à aquisição intracomunitária de um meio de transporte (um barco à vela) qualificado de «novo» pelo órgão jurisdicional nacional.

(17) V. acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 42); de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 27); de 7 de dezembro de 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, n.o 41); e de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.o 31).

(18) Esta questão é analisada nos n.os 57 a 82 das presentes conclusões.

(19) V., por analogia, acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 54), a propósito da interpretação do artigo 28.o?C, A, alínea a), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998 (JO 1998, L 281, p. 31), cujo conteúdo corresponde ao do artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA.

(20) V. acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 50).

(21) V. nomeadamente, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 46); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 44); e, no que se refere à transmissão intracomunitária, de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, n.o 36).

(22) V., neste sentido, acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.os 44 e 45).

(23) No caso em apreço, o facto de o comprador ter, antes e depois da venda do veículo novo, comunicado três endereços diferentes em Espanha é irrelevante para a questão de saber se esse veículo foi utilizado (ou consumido) de forma definitiva e duradoura nesse Estado?Membro.

(24) V., nomeadamente, acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 43).

(25) V., nomeadamente, acórdãos de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, n.o 38) e de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 52).

- (26) V. acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 42).
- (27) Acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 43).
- (28) V., neste sentido, acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 47).
- (29) V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 35) e de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.o 36).
- (30) V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 37) e de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 44).
- (31) V., nomeadamente, neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 46).
- (32) V. acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.os 52, 53 e 55).
- (33) V. n.o 63 das presentes conclusões. Recordo que o Tribunal de Justiça já indicou no acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 58) que o objetivo de prevenção da fraude fiscal justifica por vezes exigências elevadas quanto às obrigações dos fornecedores. Na minha opinião, é esse o caso da situação particular da entrega intracomunitária de meios de transporte novos destinados ao consumidor.
- (34) Quanto ao princípio da repartição do ónus da prova do pagamento do IVA, v. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 57).
- (35) V., neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.o 67).
- (36) Neste caso, recordo que o veículo era proveniente de uma série limitada e foi vendido por cerca de 450000 euros.
- (37) Na medida em que nenhuma disposição da Diretiva IVA enumera os meios de prova que os sujeitos passivos estão obrigados a fornecer para beneficiar da isenção do IVA, esta questão, é, em princípio, da competência dos Estados?Membros [v., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.o 42) e de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, n.o 35)].
- .
- (38) Acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.o 47).