

62016CC0026

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 1 februarie 2017 (1)

Cauza C-26/16

Santogal M?Comércio e Reparaç?o de Automóveis Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira

(cerere de decizie preliminar? formulat? de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ)], Portugalia)

„Trimitere preliminar? — Taxa pe valoarea ad?ugat? — Scutiri — Opera?iuni intracomunitare — Livrare de mijloace de transport noi — Condi?ii de acordare a scutirii vânz?torului — Re?edin?a cump?r?torului în statul membru de destina?ie — Înmatriculare temporar? în statul membru de destina?ie — Risc de fraud? fiscal? — Bun??credin?? — Obliga?ia de diligen?? a furnizorului”

I – Introducere

1.

Cererea de decizie preliminar? cu care este sesizat? Curtea prive?te interpretarea articolului 138 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „Directiva TVA”) (2).

2.

În esen??, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] urm?re?te s? afle dac?, în contextul unei livr?ri intracomunitare a unui vehicul nou, unui stat membru i se permite, în primul rând, s? subordoneze scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA), prev?zut? la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, condi?iei ca cump?r?torul s? fie stabilit sau s? aib? domiciliul în statul membru de destina?ie a vehiculului respectiv, în al doilea rând, s? refuze scutirea de TVA atunci când vehiculul a primit doar un num?r de înmatriculare în scopuri turistice ?i cu caracter temporar în statul membru de destina?ie ?i, în al treilea rând, s? solicite plata TVA?ului furnizorului vehiculului în circumstan?e care ar putea indica faptul c? cump?r?torul putea s? fi s?vâr?it o fraud? cu privire la TVA, f?r? s? se dovedeasc? totu?i c? furnizorul a cooperat cu cump?r?torul în vederea evit?rii pl??ii TVA?ului.

3.

Aceste probleme au fost ridicate în contextul unui litigiu între societatea Santogal M?Comércio e Reparaç?o de Automóveis Lda (denumit? în continuare „Santogal”), cu sediul în Portugalia, ?i Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscal? ?i Vamal?, Portugalia) cu privire la refuzul

acestei autorități de a acorda Santogal beneficiul scutirii de TVA, prevăzut de dreptul portughez care transpune articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, cu privire la livrarea de către Santogal a unui automobil nou transportat în Spania de către persoana care l-a achiziționat.

4.

Mai precis, reiese din cererea de decizie preliminară că Santogal a vândut unui resortisant angolez, în schimbul unei facturi din 26 ianuarie 2010, un vehicul nou pentru suma de 447665 de euro, pe care îl cumpărase în prealabil de la Mercedes-Benz Portugal și a cărei admitere pe teritoriul portughez a fost constatată printr-o declarație vamală cu privire la vehicule din 25 iunie 2009 (denumită în continuare „declarația vamală”) (3).

5.

Cu ocazia vânzării, cumpărătorul a informat Santogal cu privire la intenția sa de a utiliza vehiculul respectiv pentru uz personal în Spania, unde era deja stabilit, de a-l expedia în statul respectiv, suportând el însuși transportul, de a-l supune inspecției tehnice și de a solicita înmatricularea acestuia. Cumpărătorul a prezentat Santogal numărul de identificare pentru străini (NIE) spaniol, un document emis la 2 mai 2008 de Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Ministerul de Interne, Direcția Generală a Poliției și a Gărzii Civile – comuna Tui-Valencia, Spania) care atestă înscrierea acestuia în registrul central al străinilor sub acest NIE, precum și o copie a pașaportului său angolez. Adresa cumpărătorului indicată de acesta cu ocazia vânzării nu coincidea însă cu cea care figura pe documentul emis la 2 mai 2008.

6.

În raport cu aceste documente, Santogal a considerat că vânzarea vehiculului era scutită de TVA în temeiul articolului 14 litera b) din Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (sistemul de TVA privind tranzacțiile intracomunitare), care urmărește să transpună în dreptul portughez articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

7.

Vehiculul a fost transportat în Spania într-o remorcă complet închisă.

8.

Ulterior inspecției tehnice a vehiculului în Spania, cumpărătorul a transmis Santogal, la cererea acesteia, două documente pentru a completa dosarul vânzării. Era vorba, pe de o parte, despre un certificat de inspecție tehnică emis la 11 februarie 2010 și, pe de altă parte, despre un certificat de înmatriculare în Spania, emis la 18 februarie 2010. Acest certificat, pe care figura o adresă a cumpărătorului care nu coincidea nici cu adresa indicată de acesta din urmă în momentul vânzării, nici cu cea care figura pe documentul din 2 mai 2008, privea o înmatriculare „în scopuri turistice”, cu caracter temporar, care urma să expire la 17 februarie 2011.

9.

Conform informațiilor furnizate de instanța de trimitere, atribuirea unui număr de înmatriculare în scopuri turistice este reglementată în Spania prin 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 (Decretul regal nr. 1571/1993 de adaptare a Reglementării privind înmatricularea în scopuri turistice la consecințele armonizării fiscale a pieței interne) din 10 septembrie 1993 (4) și prin Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos

(Decretul regal nr. 2822/1998 privind adoptarea Regulamentului general privind vehiculele) din 23 decembrie 1998 (5). Înmatricularea în scopuri turistice are caracter provizoriu, perioada de utilizare obișnuită fiind de șase luni la fiecare 12 luni, iar aceasta poate fi prelungită de către autoritatea. Doar persoanele care nu au reședința obișnuită în Spania pot beneficia de aceasta.

10.

În urma informațiilor transmise de Santogal în februarie 2011, Mercedes-Benz Portugal a depus o declarație vamală complementară cu privire la vehicule (denumită în continuare „declarația complementară”) prin care s-a solicitat anularea declarației vamale din 25 iunie 2009 pentru motivul expedierii vehiculului în Spania. Declarația vamală a fost anulată de autoritățile competente la 3 martie 2011.

11.

Prin scrisoarea din 24 octombrie 2013, transmisă Direcția de Finanțe de Lisboa (Direcția Finanțelor din Lisabona, Portugalia), Direcția de Serviciu Antifraudă Aduanară (Direcția de servicii pentru combaterea fraudei vamale, Portugalia) a recomandat emiterea unei decizii rectificative privind TVA-ul aferent vânzării vehiculului în discuție. Această direcție a arătat în special că cumpărătorul locuia în Portugalia, că era înregistrat în statul respectiv în calitate de administrator al unei societăți și că dispunea în Portugalia de peste un deceniu de un număr de identificare fiscală. În plus, ca răspuns la o cerere de informații, autoritățile spaniole ar fi precizat că cumpărătorul nu apărea ca rezident în Spania în 2010, nu depusese niciodată în acest stat o declarație de venit și nu fusese supus niciodată la plata TVA-ului în statul respectiv.

12.

Ulterior, Santogal a făcut obiectul unui control intern parțial cu privire la TVA-ul din ianuarie 2010. În acest cadru, autoritatea fiscală și vamală a întocmit un raport prin care s-a constatat că vânzarea vehiculului nu făcea obiectul scutirilor prevăzute la articolul 14 din RITI, pentru motivul că, în ceea ce privește scutirea care figurează la această dispoziție litera b), cumpărătorul nu locuia în Spania și nu desfășura aici vreo activitate. Pe de altă parte, aceasta a arătat că, potrivit bazelor sale de date, cumpărătorul deținea un număr de contribuabil portughez atribuit în 2001 și că țara sa de reședință era Portugalia.

13.

La 14 octombrie 2014, autoritatea fiscală și vamală a emis o decizie rectificativă de impunere privind TVA-ul pentru o sumă de 89533 de euro, precum și o decizie rectificativă de impunere privind dobânzile de întârziere aferente perioadei cuprinse între 12 martie 2010 și 20 august 2014, pentru o sumă de 15914,80 euro. Santogal a plătit aceste sume în decembrie 2014.

14.

Santogal a sesizat instanța de trimitere cu o cerere de anulare a acestor decizii, precum și cu o cerere de despăgubiri. În fața acestei instanțe, aceasta a invocat în special caracterul contrar al interpretării articolului 14 litera b) din RITI reținute de autoritatea fiscală și vamală articolului 138 alineatul (2) din Directiva TVA, care ar avea efect direct. Aceasta a arătat de asemenea că eventuala fraudă cu privire la sistemul de TVA săvârșită de cumpărător nu îi era opozabilă.

15.

În cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere are, mai întâi, îndoieli în ceea ce privește locul de reședință al cumpărătorului în momentul vânzării vehiculului. În special, această instanță

arat? c? re?edin?a obi?nuit? a acestuia din urm? nu se afla în Spania. Nu s?ar fi dovedit totu?i c? locuia în Portugalia în momentul vânz?rii amintite. Pe de alt? parte, dosarul depus la aceasta nu ar con?ine nici informa?ii în ceea ce prive?te plata TVA?ului aferent vehiculului în Spania, nici informa?ii în ceea ce prive?te situa?ia vehiculului în urma acord?rii înmatricul?rii în scopuri turistice. Nu s?ar fi dovedit nici faptul c? beneficiul regimului de înmatriculare în scopuri turistice a încetat conform modalit??ilor prev?zute de dreptul spaniol.

16.

În continuare, instan?a de trimitere observ? c? nu s?a demonstrat c? Santogal a colaborat cu cump?r?torul în vederea evit?rii pl??ii TVA?ului cu privire la vânzarea vehiculului. Dimpotriv?, aceasta consider? c? reiese din elementele de prob? prezentate în fa?a ei c? Santogal a asigurat respectarea condi?iilor privind scutirea de TVA. Aceasta observ? c? nici comisionarii vamali ?i nici serviciile vamale nu au ridicat îndoieli în ceea ce prive?te caracterul suficient al documentelor pentru a proceda la anularea declara?iei vamale ?i c? scrisoarea Direc?iei de servicii pentru combaterea fraudei vamale se întemeia pe informa?ii suplimentare la care Santogal nu avea acces.

17.

În sfâr?it, instan?a de trimitere consider? c? jurispruden?a Cur?ii, în special Hot?rârea din 7 decembrie 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punctele 40-46), nu r?spunde la întreb?rile adresate în litigiul cu care este sesizat?.

18.

În aceste condi?ii, instan?a de trimitere a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune unor norme de drept na?ional [precum cele care figureaz? la] articolul 1 litera e) ?i la articolul 14 litera (b) din [RITI,] care impun clientului, în scopul recunoa?terii scutirii de TVA pentru livrarea cu titlu oneros a mijloacelor de transport noi, transportate de client de pe teritoriul na?ional c?tre alt stat membru, s? fie stabilit sau domiciliat în acest stat membru?

2)

Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune refuzului scutirii în statul membru de plecare a transportului, într?o situa?ie în care mijlocul de transport achizi?ionat a fost transportat în Spania, unde a primit num?r de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, potrivit regimului fiscal [...] spaniol [...]?

3)

Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune solicit?rii pl??ii TVA?ului de c?tre furnizorul mijlocului de transport nou, într?o situa?ie în care nu s?a dovedit dac? regimul de înmatriculare în scopuri turistice a încetat sau nu a încetat în unul dintre modurile prev?zute [de dreptul spaniol] ?i nici dac? s?a pl?tit sau se va pl?ti TVA?ul în temeiul încet?rii regimului respectiv?

4)

Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii [legitime] se opun solicitării plătii TVA-ului de către furnizorul mijlocului de transport nou care a fost expediat către alt stat membru, într-o situație în care:

—

clientul l-a informat pe furnizor, anterior expedierii, că are reședința în statul membru de destinație și i-a prezentat un document justificativ din care reiese că i s-a atribuit în statul respectiv un [NIE] și în care se indica o reședință în acest stat diferită de cea pe care clientul susținea că o are;

—

clientul a pus la dispoziția furnizorului documente justificative conform cărora mijlocul de transport achiziționat a fost supus inspecției tehnice în statul membru de destinație și i s-a atribuit un număr de înmatriculare în scopuri turistice în statul respectiv;

—

nu s-a dovedit că furnizorul a colaborat cu clientul în vederea evitării plății TVA-ului;

—

serviciile vamale nu au formulat nicio obiecție cu privire la anularea declarației vamale pentru vehicul pe baza documentelor de care dispunea furnizorul.”

19.

Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise din partea Santogal, a guvernului portughez, precum și a Comisiei Europene. Având în vedere observațiile depuse, Curtea a considerat că este suficient de informat și a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor, în conformitate cu articolul 76 alineatul (2) din Regulamentul său de procedură.

II – Analiză

A – Cu privire la admisibilitate

20.

Deși nu avem îndoieli că Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ)], întrucât Curtea a precizat deja că, în pofida denumirii sale, acest organ prezintă toate elementele necesare pentru a fi calificat drept „instanță dintr-un stat membru”, în sensul articolului 267 TFUE (6), guvernul portughez invocă inadmisibilitatea trimiterii preliminare pentru trei motive, care ne par a trebui să fie, toate, respinse, pentru motivele prezentate în continuare.

21.

În primul rând, în opinia noastră, ar fi excesiv de formalist și contrar spiritului de cooperare care însoțește procedura pusă în aplicare prin articolul 267 TFUE, care urmărește să dea un răspuns util instanțelor naționale pentru ca acestea să poată soluționa litigiile pendinte în fața lor, să se admită obiecția guvernului portughez potrivit căreia decizia de trimitere ar fi inadmisibilă ca

urmare a faptului c? aceasta se refer? nu la articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, ci la aceea?i dispozi?ie litera (b). Astfel, este evident c?, având în vedere motivele deciziei de trimitere, precum ?i modul de redactare a întreb?rilor adresate, care evoc? doar livrarea intracomunitar? a unui mijloc de transport nou, care este reglementat? în mod special de articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, trimiterea la articolul 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA constituie o simpl? eroare de form?, f?r? consecin?e în ceea ce prive?te în?elegerea ?i obiectul chestiunilor privind interpretarea dreptului Uniunii adresate de instan?a de trimitere. De altfel, aceast? eroare a fost rectificat? într-o scrisoare a unuia dintre arbitrii instan?ei de trimitere care a fost anexat? la decizia de trimitere ?i care, prin urmare, face parte din dosarul cauzei principale, cu privire la care au fost informate toate p?r?ile care au depus observa?ii în fa?a Cur?ii. Faptul c? o asemenea rectificare informal? poate contraveni eventual normelor na?ionale de procedur? civil?, astfel cum propune guvernul portughez, nu poate conduce la inadmisibilitatea deciziei de trimitere preliminar?. Curtea a statuat deja în aceast? privin?? c? nu este, în principiu, de competen?a Cur?ii s? verifice dac? aceast? decizie a fost luat? în conformitate cu normele na?ionale privind organizarea judec?toareasc? ?i procedura judiciar? (7). Având în vedere aceste elemente, nimic nu se opune reformul?rii de c?tre Curte a întreb?rilor adresate în sensul c? privesc interpretarea articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA (8).

22.

În al doilea rând, de?i este adev?rat, astfel cum arat? guvernul portughez, c? decizia de trimitere nu este un model de claritate în ceea ce prive?te cadrul de fapt al cauzei principale ?i cuprinde chiar anumite imprecizii sau incoeren?e, aceste lacune nu sunt suficiente pentru a r?sturna prezum?ia de pertinen?? care se asociaz? întreb?rilor preliminare cu privire la interpretarea dreptului Uniunii ?i pentru a împiedica Curtea s? r?spund? la acestea (9). Astfel, Curtea dispune, în opinia noastr?, de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i se adreseaz? în prezenta cauz?. De altfel, p?r?ile care au depus observa?ii scrise, inclusiv, cu titlu subsidiar, guvernul portughez, au avut toate posibilitatea de a se pronun?a cu privire la con?inutul întreb?rilor adresate, în raport cu cadrul de drept ?i de fapt prezentat în decizia de trimitere.

23.

În sfâr?it, în al treilea rând, nu se poate, în opinia noastr?, s? fie admis nici motivul de inadmisibilitate prezentat de guvernul portughez potrivit c?ruia Curtea ar fi chemat? s? r?spund? la întreb?ri de natur? ipotetic? pentru motivul c? instan?a de trimitere ar fi constatat deja, în decizia sa de trimitere, un viciu de motivare a deciziei autorit??ii fiscale ?i vamale prin care se impune plata TVA?ului, care ar trebui s? determine anularea acestei decizii f?r? a ?ine seama de r?spunsul care ar fi dat de Curte la cererea de decizie preliminar?.

24.

Este adev?rat c?, în conformitate cu misiunea care i se atribuie în cadrul cooper?rii instituite prin articolul 267 TFUE, de a contribui la administrarea justi?iei în statele membre, Curtea refuz? s? formuleze opinii consultative cu privire la chestiuni ipotetice (10). Astfel, în asemenea situa?ii, cererea de interpretare a dreptului Uniunii prezentat? de instan?a na?ional? nu r?spunde unei nevoi obiective pentru pronun?area hot?rârii ?i pentru solu?ionarea litigiului pendinte în fa?a sa. Potrivit acestei jurispruden?e, Curtea a declarat astfel ca fiind inadmisibil? o trimitere preliminar?, înaintat? de o instan?? na?ional? de prim grad, în interpretarea dreptului vamal al Uniunii într-o situa?ie în care decizia de executare a unei datorii vamale, care era atacat? în fa?a acestei instan?e, era dependent? în sens intrinsec de decizia prealabil? de constatare a datoriei respective, a c?rei anulare a fost pronun?at? de instan?a de ultim grad din statul membru în discu?ie (11). Astfel, în m?sura în care instan?a de trimitere trebuia doar s? ac?ioneze în

conformitate cu anularea deciziei de executare pentru solu?ionarea litigiului pendinte în fa?a ei, aceasta nu mai avea posibilitatea, pentru solu?ionarea acestui litigiu, de a pronun?a o hot?râre susceptibil? s? ia în considerare r?spunsurile Cur?ii la întreb?rile pe care le?a adresat. Prin urmare, Curtea ar fi trebuit s? furnizeze o opinie consultativ? cu privire la chestiuni care prezint? caracter ipotetic.

25.

Aceast? situa?ie nu se reg?se?te îns? în prezenta cauz?.

26.

Pe de o parte, nu reiese nicidecum din decizia de trimitere c? viciul de motivare constatat de instan?a de trimitere trebuie s? conduc? la anularea total? a deciziei autorit??ii fiscale ?i vamale, independent de r?spunsul care ar fi dat de Curte la întreb?rile care i?au fost adresate. Decizia de trimitere urm?re?te mai degrab? s? înt?reasc? ideea contrar?. Astfel, dup? constatarea referitoare la acest viciu de motivare, instan?a de trimitere a consacrat dreptului Uniunii considera?ii ample ?i a examinat ?i a respins alte motive prezentate de Santogal care critic? de asemenea motivarea deciziei autorit??ii fiscale ?i vamale, prezentând motivele de respingere a anumitor elemente de prob? prezentate de Santogal prin care se urm?re?te s? se demonstreze c? persoana care achizi?ionase vehiculul nou îndeplinea condi?ia de re?edin?? în statul membru de destina?ie a vehiculului respectiv, impus? de dispozi?iile RITI. Aceste considera?ii ar fi fost superflue în cazul în care viciul de motivare constatat în prealabil de instan?a de trimitere ar putea conduce ca atare la anularea integral? a deciziei autorit??ii fiscale ?i vamale.

27.

Pe de alt? parte, în mod fundamental, întreb?rile preliminare privesc atât direct, cât ?i indirect compatibilitatea cu dreptul Uniunii a cerin?ei impuse de dispozi?iile RITI potrivit c?reia acordarea scutirii de TVA este subordonat? condi?iei ca persoana care achizi?ioneaz? vehiculul nou s? locuiasc? în statul membru de destina?ie a vehiculului respectiv. Or, este evident c? r?spunsul la aceste întreb?ri continu? s? fie relevant pentru solu?ionarea litigiului principal. Astfel, aceasta condi?ioneaz? atât legalitatea obliga?iei care revine furnizorului de a prezenta dovada îndeplinirii cerin?ei de re?edin?? impuse de RITI, cât ?i a obliga?iei autorit??ii fiscale ?i vamale de a verifica aceste dovezi ?i de a motiva în mod corect deciziile care exclud, dac? este cazul, caracterul pertinent sau suficient al elementelor de prob? care îi sunt prezentate.

28.

Pentru toate aceste motive, solicit?m Cur?ii s? declare c? trimiterea preliminar? este admisibil?.

B – Cu privire la fond

29.

Astfel cum am indicat în considera?iile introductive ?i în conformitate cu reformularea întreb?rilor preliminare pe care am propus-o la punctul 21 din prezentele concluzii, instan?a de trimitere urm?re?te în esen?? s? stabileasc? dac?, în contextul unei livr?ri intracomunitare a unui vehicul nou, un stat membru este autorizat: a) s? subordoneze scutirea de TVA, prev?zut? la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, condi?iei ca cump?r?torul s? locuiasc? în statul membru de destina?ie a vehiculului respectiv (prima întrebare); b) s? refuze scutirea de TVA atunci când vehiculul a primit doar num?r de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destina?ie (a doua întrebare) ?i c) s? solicite plata TVA?ului vânz?torului vehiculului în

circumstanțe care ar fi susceptibile să indice că cumpărătorul ar putea să fi săvârșit o fraudă cu privire la TVA, fără să se fi dovedit totuși că vânzătorul a cooperat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului (a treia și a patra întrebare).

30.

Vom examina pe rând aceste trei aspecte ale întrebărilor adresate de instanța de trimitere.

1. Cu privire la dreptul de a subordona scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca persoana care achiziționează bunul să locuiască în statul membru de destinație (prima întrebare)

31.

Astfel cum a subliniat deja Curtea în mai multe rânduri, sistemul instituit de la 1 ianuarie 1993, prin care se urmărește eliminarea frontierelor fiscale în cadrul Comunității, este întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al TVA, și anume achiziția intracomunitară de bunuri, permițând transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (12).

32.

Astfel, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii) din Directiva TVA, achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport nou de către o persoană neimpozabilă este impozabilă pe teritoriul statului membru de destinație, în timp ce, conform articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, livrarea intracomunitară a aceluiași mijloc de transport nou este scutită în statul membru în care a început expedierea sau transportul.

33.

Mecanismul instituit constă în transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate și asigură repartizarea clară a competențelor fiscale.

34.

Scutirea unei livrări intracomunitare corelative unei achiziții intracomunitare permite astfel evitarea unei duble impuneri și, prin urmare, a încălcării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA (13), în timp ce normele privind impozitarea achizițiilor de mijloace de transport noi urmăresc de asemenea evitarea denaturărilor concurenței între statele membre, care ar putea rezulta din aplicarea unor cote diferite (14).

35.

Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA achiziția intracomunitară este definită drept transferul dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.

36.

Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA prevede c? statele membre scutesc livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului la o destina?ie aflat? în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii.

37.

Ca urmare a corela?iei necesare între livrarea ?i achizi?ia intracomunitar? a unui bun, inclusiv a unui mijloc de transport nou, dat fiind c? acestea constituie în realitate, în opinia Cur?ii, una ?i aceea?i opera?iune economic?, s?a considerat deja c? era necesar s? se dea articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA ?i articolului 138 alineatul (1) din aceea?i directiv? o interpretare care s? le confere o semnifica?ie ?i o întindere identice (15).

38.

Aceast? abordare trebuie s? fie de asemenea valabil? în ceea ce prive?te raporturile dintre articolul 20 primul paragraf ?i articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA în ceea ce prive?te mijloacele de transport noi, astfel cum a convenit în special Comisia în observa?iile sale scrise (16).

39.

Rezult? de aici, potrivit jurispruden?ei, c? scutirea livr?rii intracomunitare, care preced? achizi?ia intracomunitar?, devine aplicabil? în cazul în care sunt îndeplinite trei condi?ii, ?i anume atunci când posibilitatea de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis? persoanei care îl achizi?ioneaz?, furnizorul dovede?te c? acest bun a fost expediat sau transportat într?un alt stat membru ?i, ca urmare a acestei expedi?ii sau a acestui transport, bunul respectiv a p?r?sit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (17).

40.

Este cert în cauza principal? c? vehiculul nou a fost vândut în Portugalia de Santogal în schimbul unei facturi c?tre client, c? bunul a fost transport în Spania chiar de client ?i a fost înmatriculat în acest stat membru. Prin urmare, cele trei condi?ii men?ionate mai sus par îndeplinite.

41.

În orice caz, indiferent de îndeplinirea tuturor acestor condi?ii în cauza principal? (18), este evident c? articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu subordoneaz? în niciun fel dreptul la scutirea livr?rii intracomunitare a unui mijloc de transport nou cerin?ei potrivit c?reia persoana care achizi?ioneaz? acest mijloc de transport trebuie s? dispun? de o re?edin?? în statul membru de destina?ie (19).

42.

Astfel cum admite guvernul portughez, Curtea a precizat, în contextul calific?rii unei opera?iuni drept achizi?ie intracomunitar? a unui mijloc de transport nou, c? prezint? importan?? stabilirea statului membru în care va avea loc utilizarea final? ?i durabil? a mijlocului de transport în cauz? (20).

43.

Or, cerin?a suplimentar?, impus? de dispozi?iile RITI, care const? în subordonarea scutirii unei livr?ri intracomunitare circumstan?ei ca persoana care dobânde?te bunurile s? fie rezident? în

statul membru de destina?ie permite autorit??ilor fiscale portugheze s? refuze aceast? scutire, chiar f?r? a lua în considerare cerin?ele materiale prev?zute la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, în special chiar f?r? a ridica problema dac? aceste cerin?e sunt îndeplinite. Faptul c? persoana care achizi?ioneaz? un mijloc de transport nou nu locuie?te în statul membru de destina?ie nu poate însemna îns? în mod automat c? utilizarea final? ?i durabil? a acestui mijloc de transport nu se desf??oar? în acest stat membru ?i c? o livrare intracomunitar?, urmat? de o achizi?ie intracomunitar?, nu a avut loc.

44.

De?i este adev?rat c?, în temeiul articolului 131 din Directiva TVA, scutirile de TVA se aplic? în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz, aceste condi?ii nu pot avea drept efect nici s? repun? în cauz? repartizarea competen?elor fiscale între statele membre, nici neutralitatea TVA?ului, care, astfel cum aminte?te în mod repetat Curtea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului (21).

45.

Condi?ia suplimentar?, impus? de dispozi?iile RITI, care subordoneaz? scutirea livr?rii intracomunitare re?edin?ei cump?r?torului în statul membru de destina?ie determin? producerea unui asemenea efect. Aceasta permite Portugaliei, independent de îndeplinirea celor trei condi?ii enumerate la punctul 39 din prezentele concluzii, s? impoziteze livrarea intracomunitar? a unui mijloc de transport nou a c?rui achizi?ie este supus? la plata TVA?ului în statul membru de destina?ie. Prin urmare, aceast? cerin?? încalc? articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, repartizarea competen?elor fiscale între statele membre ?i principiul neutralit??ii fiscale.

46.

Evident, aceast? pozi?ie nu înseamn? c? locul unde se afl? domiciliul persoanei care achizi?ioneaz? bunurile nu prezint? interes în demonstrarea îndeplinirii cerin?elor de fond ale Directivei TVA aplicabile scutirii unei livr?ri intracomunitare. Astfel, Curtea a admis c?, pentru a stabili dac? bunul achizi?ionat a p?r?sit efectiv teritoriul statului membru de livrare ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, în ce stat membru va avea loc consumul final al acestuia, este necesar? efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor de fapt obiective, printre care domiciliul cump?r?torului poate prezenta importan?? (22).

47.

În definitiv, aceast? abordare nu face, în opinia noastr?, decât s? coroboreze interpretarea potrivit c?reia re?edin?a în statul membru de destina?ie a persoanei care achizi?ioneaz? bunul nu poate constitui ca atare o condi?ie de acordare a scutirii unei livr?ri intracomunitare. De asemenea, aceasta confirm? c? lipsa re?edin?ei în acest stat membru a persoanei care achizi?ioneaz? bunurile nu poate constitui dovada irefutabil? c? bunul nu a p?r?sit fizic teritoriul statului membru de livrare pentru a fi utilizat în mod durabil în statul membru de destina?ie (23).

48.

Consider?m, a?adar, la fel ca Santogal ?i Comisia, c? articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se opune ca un stat membru s? subordoneze scutirea unei livr?ri intracomunitare a unui mijloc de transport nou condi?iei ca persoana care achizi?ioneaz? acest mijloc de transport s? locuiasc? în statul membru de destina?ie a opera?iunii.

2. Cu privire la dreptul de a refuza scutirea de TVA atunci când mijlocul de transport nou a primit doar un număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destinație (a doua întrebare)

49.

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă este posibil să refuze scutirea de TVA vânzătorului unui vehicul nou atunci când se demonstrează că acest vehicul a primit doar un număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destinație.

50.

Astfel cum atestă motivarea deciziei de trimitere, întrebarea respectivă se înscrie în verificarea temeiniciei demonstrației autorității fiscale și vamale potrivit căreia persoana care a achiziționat bunul nu locuia în statul membru de destinație. Astfel, instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului spaniol relevant menționat de autoritatea fiscală și vamală, înmatricularea în scopuri turistice a unui vehicul se atribuie doar unor persoane care nu locuiesc în Spania.

51.

Cu alte cuvinte, criteriul înmatriculării temporare a vehiculului în Spania a fost utilizat de autoritatea fiscală și vamală pentru a demonstra că cumpătorul nu locuia în acest stat membru și, prin urmare, nu îndeplinea cerința reședinței prevăzută de dispozițiile RITI care condiționează dreptul vânzătorului de a obține scutirea de TVA.

52.

Or, astfel cum am dezvoltat în analiza primei întrebări preliminare, această cerință prevăzută de dispozițiile RITI este contrară articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

53.

În aceste condiții, a accepta că criteriul înmatriculării cu caracter temporar a vehiculului în statul membru de destinație poate constitui temeiul refuzului scutirii de TVA în privința vânzătorului mijlocului de transport nou respectiv ar implica în mod indirect validarea condiției, prevăzută de dispozițiile RITI, care subordonează această scutire reședinței în statul membru de destinație a persoanei care achiziționează bunul.

54.

În aceste condiții, la aprecierea globală a elementelor de fapt obiective care permit calificarea unei operațiuni drept „livrare intracomunitară”, natura temporară a numărului de înmatriculare atribuit în statul membru de destinație poate prezenta totuși importanță în ceea ce privește îndeplinirea sau neîndeplinirea condiției, evidențiată de Curte în Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 50), privind locul utilizării finale și durabile a mijlocului de transport nou.

55.

Cu toate acestea, ar fi, în opinia noastră, contrar repartizării competențelor fiscale și principiului neutralității TVA-ului să se permită statului membru de livrare a acestui mijloc de transport nou, pe baza acestui unic element, să solicite vânzătorului plata TVA-ului. Astfel cum ilustrează cauza

principal? pe baza informa?iilor comunicate în decizia de trimitere, un num?r de înmatriculare cu caracter temporar, precum cel atribuit în Spania, poate fi acordat pe o perioad? considerabil? de dou?sprezece luni, care poate, dup? toate probabilit??ile, nu numai s? fie prelungit?, dar poate ?i expira atunci când vehiculului i se acord? un num?r de înmatriculare obi?nuit în Spania, dup? plata taxelor necesare. Astfel, simpla împrejurare c? un vehicul nou a primit un num?r de înmatriculare cu caracter temporar în statul membru de destina?ie nu înseamn? ipso iure c? locul utiliz?rii finale ?i durabile a vehiculului respectiv nu se va afla, odat? expirat? perioada de înmatriculare temporar?, pe teritoriul acestui stat membru ?i c? ar fi necesar s? se concluzioneze c? acest vehicul nu a f?cut obiectul unei livr?ri intracomunitare.

56.

Prin urmare, consider?m c?, independent de circumstan?ele proprii unei anumite cauze, un stat membru nu poate refuza scutirea de TVA vânz?torului unui vehicul nou, transportat c?tre un alt stat membru de c?tre proprietarul s?u, pentru simplul motiv c? acest vehicul a fost înmatriculat în mod provizoriu în respectivul stat membru.

3. Cu privire la dreptul de a solicita plata TVA?ului vânz?torului mijlocului de transport nou, în circumstan?e care ar fi susceptibile s? indice c? cump?r?torul ar putea s? fi s?vâr?it o fraud? cu privire la TVA, f?r? s? se fi dovedit totu?i c? vânz?torul a cooperat cu cump?r?torul în vederea evit?rii pl??ii TVA?ului (a treia ?i a patra întrebare)

57.

Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere ridic? problema dac? scutirea de TVA poate fi refuzat? vânz?torului în cazul în care este incert dac? beneficiul sistemului înmatricul?rii provizorii a încetat sau nu a încetat în unul dintre modurile prev?zute de dreptul statului membru de destina?ie ?i dac? s?a pl?tit TVA?ul sau se va pl?ti în temeiul încet?rii regimului respectiv. Aceasta prezint? de asemenea, prin intermediul celei de a patra întreb?ri, un anumit num?r de alte circumstan?e care las? s? se întrevad? incertitudinea care înso?e?te locul unde a avut loc consumul final al vehiculului nou vândut de Santogal, care ar putea indica faptul c? ar fi posibil ca cump?r?torul s? fi s?vâr?it o fraud? cu privire la TVA, ar?tând totodat? c? Santogal a efectuat anumite demersuri pe lâng? cump?r?tor ?i autorit??ile portugheze în urma vânz?rii vehiculului respectiv ?i f?r? s? se dovedeasc? c? aceast? societate a cooperat cu cump?r?torul în scopul evit?rii pl??ii TVA?ului.

58.

Aceste întreb?ri, care pot fi examinate împreun?, privesc în esen?? atât sarcina probei, cât ?i elementele de prob? care se raporteaz? la utilizarea final? ?i durabil? a mijlocului de transport nou în statul membru de destina?ie, pe care autorit??ile fiscale ale statului membru de livrare le poate solicita vânz?torului pentru ca acesta din urm? s? beneficieze de scutirea de TVA aplicabil? livr?rii intracomunitare a unui asemenea mijloc de transport.

59.

În ceea ce privește sarcina probei, Curtea a avut deja ocazia de a preciza, în contextul dispoziției celei de A șasea directive al cărei conținut este reluat în prezent la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, că revine furnizorului de bunuri obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru aplicarea acestei dispoziții, inclusiv a celor impuse de statele membre pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz (24). Această jurisprudență ne pare perfect transpozabilă interpretării și aplicării articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

60.

Această jurisprudență impune de asemenea unui furnizor să acționeze cu bună credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (25).

61.

În contextul vânzării unui vehicul nou, care impune, astfel cum am arătat deja, o apreciere globală a tuturor elementelor de fapt obiective pentru a califica o operațiune drept livrare sau achiziție intracomunitară, este necesar ca, în scopul prevenirii oricărei participări la o fraudă fiscală, furnizorul să colecteze toate elementele de probă pe care le poate obține în mod rezonabil pentru a se asigura că condițiile aferente livrării intracomunitare a acestui vehicul, inclusiv în special cea cu privire la consumul final și durabil în statul membru de destinație, sunt îndeplinite.

62.

Vigilența furnizorului unui mijloc de transport nou este cu atât mai necesară având în vedere „caracterul special” al operațiunilor intracomunitare privind un asemenea bun (26). Astfel, pe de o parte, calificarea operațiunii este complicată din cauza faptului că TVA-ul aferent acesteia trebuie achitat și de un particular neimpozabil, căruia nu i se aplică obligațiile privind declarația și contabilitatea, astfel încât se dovedește imposibilă controlarea sa ulterioară în această privință. Pe de altă parte, în calitate de consumator final, particularul nu poate pretinde dreptul de deducere a TVA-ului, nici chiar în cazul revânzării unui vehicul achiziționat, și este astfel mai interesat decât un operator economic să se sustragă de la plata taxei (27).

63.

Acesta este motivul pentru care, deși este adevărat că, în ceea ce privește aceste operațiuni, furnizorul se poate întemeia în mod valabil pe intențiile cumpărătorului la momentul achiziției, este necesar ca acestea să fie susținute de elemente obiective (28), ele însele susceptibile să fie supuse controlului autorităților fiscale și, dacă este cazul, instanțelor din statul membru de livrare.

64.

Cu toate acestea, instanța de trimitere reamintește în mod întemeiat că măsurile pe care, pentru a preveni orice eventuală fraudă, evaziune și abuz, statele membre au posibilitatea de a le impune furnizorului de bunuri trebuie să respecte principiile generale de drept, printre care în special principiile securității juridice și proporționalității (29), și, în plus, să nu afecteze neutralitatea TVA-ului (30).

65.

Prin urmare, este comprehensibil și justificat ca pierderea dreptului la scutirea de TVA să nu poată

fi pronun?at? dec?at? în situa?ii excep?ionale, ?i anume atunci când vânz?torul a fost pus în situa?ia s? participe la o fraud? fiscal? cu privire la TVA sau atunci când efectul înc?lc?rii uneia sau a mai multe cerin?e de form? ar fi s? împiedice probarea cu certitudine a faptului c? cerin?ele de fond care stau la baza acord?rii acestei scutiri au fost îndeplinite (31).

66.

În temeiul acestei jurispruden?e, în cadrul calific?rii unei opera?iuni drept achizi?ie intracomunitar? de bunuri ?i al stabilirii calit??ii de persoan? impozabil? a persoanei care a achizi?ionat bunurile, Curtea a statuat c? nu i se putea impune furnizorului, care a luat toate m?surile care îi pot fi impuse în mod rezonabil ?i f?r? s? existe indicii referitoare la participarea la o fraud? cu privire la TVA, s? aduc? elemente de prob? referitoare la achizi?ia intracomunitar? de bunuri în cauz? pentru a beneficia de scutirea prev?zută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA (32).

67.

În prezenta cauz?, în care condi?ia de fond în litigiu prive?te locul unde are loc consumul final ?i durabil al mijlocului de transport nou ?i în care instan?a de trimitere arat? c? nu s?a demonstrat c? vânz?torul a colaborat cu cump?r?torul în vederea evit?rii pl??ii TVA?ului, revine acestei instan?e obliga?ia de a verifica dac? vânz?torul, care a ac?ionat cu bun??credin?ă, a luat toate m?surile care i se puteau impune în mod rezonabil pentru a demonstra c? opera?iunea pe care o încheie consta efectiv într-o livrare intracomunitar?, în sensul articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, care justifica dreptul s?u la scutire.

68.

Astfel, obiectivul de prevenire a fraudei fiscale trebuie s? presupun? c? furnizorii de mijloace de transport noi pot fi supu?i unor cerin?e ridicate în ceea ce prive?te îndeplinirea condi?iilor aferente livr?rii intracomunitare a acestui tip de bunuri, ?inând seama de caracterul special al acestei opera?iuni ?i de riscurile aferente (33).

69.

Lipsa colabor?rii active (sau inten?ionate) a furnizorului cu cump?r?torul în vederea evit?rii pl??ii TVA?ului nu exonereaz? furnizorul de obliga?ia sa, cu titlu preventiv, de a ac?iona cu bun??credin?ă ?i de a lua m?surile rezonabile care se impun pentru a se asigura c? o fraud? nu poate fi s?vâr?it? de c?tre cump?r?tor.

70.

În cazul în care se dovede?te c? această obliga?ie nu este îndeplinit?, consider?m c? s?ar putea justifica obligarea furnizorului la plata ulterioar? a TVA?ului.

71.

Această orientare nu este contrar? regimului aplicabil schimburilor comerciale intracomunitare, care urm?re?te s? repartizeze riscul nepl??ii TVA?ului între furnizor ?i client (34). Astfel, nu trebuie, în opinia noastră, s? se atribuie în mod exclusiv furnizorului de mijloace de transport noi r?spunderea pl??ii ulterioare a TVA?ului, autorit??ile fiscale ale statului membru de livrare având posibilitatea, bineîn?eles ?i cu prioritate, de a solicita această plat? clientului care se afl? la originea înc?lc?rii condi?iilor de fond ale unei achizi?ii sau livr?ri intracomunitare de asemenea bunuri (35).

72.

În cadrul acestor livrări, care implică transferul competenței fiscale în favoarea statului membru de destinație, trebuie pur și simplu să se încurajeze furnizorii pentru a se arăta deosebit de vigilenți în ceea ce privește riscul ca această operațiune să poată fi exclusă de la orice impozitare și să se evite ca, favorizând caracterul lucrativ al unei operațiuni (36), această să fie determinată să „închidă ochii” sau să adopte un comportament excesiv de binevoitor în privința cocontractantului lor.

73.

În cauza principală, revine, așadar, instanței de trimitere obligația de a verifica dacă Santogal, acționând cu bună credință, a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru a se asigura că livrarea vehiculului nou clientului nu ar conduce la încălcarea condițiilor de fond necesare pentru a califica această operațiune drept livrare intracomunitară a unui mijloc de transport nou.

74.

Acest răspuns ar putea fi suficient în vederea interpretării solicitate de instanța de trimitere. Cu toate acestea, în scopul de a da acestei instanțe un răspuns care să îi fie util pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat, considerăm că ar fi oportun pentru Curte să aducă anumite precizări în ceea ce privește elementele de probă care pot sau nu pot fi impuse furnizorului, cu respectarea principiilor dreptului Uniunii (37).

75.

Mai întâi, pentru a beneficia de scutirea de TVA în statul membru de livrare, nu se poate impune vânzătorului unui mijloc de transport nou, astfel cum pare să preconizeze însă instanța de trimitere în cea de a treia întrebare preliminară, să prezinte dovada certă că TVA-ul cu privire la achiziția acestui bun a fost efectiv plătit în statul membru de destinație. O asemenea cerință ar fi incompatibilă cu anumite principii, inclusiv cu principiile proporționalității și neutralității fiscale, și nu poate fi considerată o măsură rezonabilă, în sensul jurisprudenței Curții, care poate fi impusă vânzătorului în cursul operațiunii, cu atât mai mult atunci când, precum în cauza principală, se pare că autoritățile statului membru de livrare nu sunt, nici chiar în urma investigației pe baza unor informații la care vânzătorul nu putea avea acces, în măsură să localizeze cu claritate persoana care a achiziționat bunul și destinația rezervat vehiculului.

76.

Aceasta nu înseamnă că vânzătorul este scutit să mai efectueze demersurile pentru a fi informat de persoana care achiziționează bunul cu privire la situația mijlocului de transport nou care a fost livrat și, în consecință, cu privire la plata TVA-ului în statul membru de destinație. Este vorba însă, în opinia noastră, mai degrabă despre o obligație de mijloace decât despre o obligație de rezultat. Astfel, vânzătorul depinde în principal de colaborarea cumpărătorului și de elementele de probă pe care acesta din urmă consimte să i le furnizeze. În consecință, ar fi excesiv ca statul membru de livrare să subordoneze scutirea livrării intracomunitare circumstanței ca vânzătorul să prezinte dovada că cumpărătorul a plătit TVA-ul în statul membru de destinație. În schimb, este important ca vânzătorul să demonstreze că a efectuat cu bună credință demersurile care i se pot impune în mod rezonabil pentru a fi asigurat de cumpărător că mijlocul de transport nou care a fost livrat va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație.

77.

În continuare, considerăm că este exclus să se impună vânzătorului, în general, să efectueze o examinare atentă a condițiilor de înmatriculare a mijlocului de transport nou în statul membru de destinație. Chiar dacă vânzătorul ar fi, precum în cauza principală, un comerciant de vehicule, o asemenea cerință ar fi excesivă întrucât ar presupune ca persoanele impozabile într-un stat membru să aibă cunoștințe de dreptul sau de practica altor state membre.

78.

În schimb, independent de cunoașterea de către vânzător a dreptului statului membru de destinație, mențiunea clară și constantă potrivit căreia un număr de înmatriculare este atribuit cu caracter temporar în statul membru de destinație trebuie să încurajeze un comerciant de vehicule, astfel cum propune Comisia, să ridice problema dacă vehiculul, odată expirat perioada de înmatriculare provizorie, va fi sau nu va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație și, prin urmare, supus la plata TVA-ului în acest stat membru. În opinia noastră, un asemenea profesionist trebuie să ia, așadar, toate măsurile rezonabile la care are dreptul pentru a fi asigurat de persoana care achiziționează bunul că aceasta are intenția de a respecta condiția, fiind necesar ca intenția amintită să fie susținută de elemente obiective, potrivit jurisprudenței (38).

79.

În speță, considerăm, potrivit indicațiilor instanței de trimitere și elementelor subliniate de Comisie în observațiile sale scrise, că Santogal, odată aflat, după câteva zile de la vânzare, în posesia informației potrivit căreia numărul de înmatriculare a vehiculului în Spania era atribuit doar cu caracter temporar, pentru un an, a omis atât să întrebe persoana care a achiziționat bunul cu privire la intenția sa de a utiliza vehiculul în Spania după expirarea înmatriculării provizorii, cât și să îi solicite să furnizeze orice element util care să dovedească intenția sa. În plus, instanța de trimitere nu menționează niciun demers care ar fi fost efectuat de Santogal pe lângă cumpărător în această perioadă de un an, care i-ar fi permis să stabilească dacă vehiculul urma să rămână în Spania și să fie utilizat în mod final și durabil în acest stat membru.

80.

Pe de altă parte, astfel cum subliniază și Comisia în observațiile sale scrise, instanța de trimitere nu informează nicidecum cu privire la conținutul documentelor expediate de Santogal autorităților fiscale și vamale portugheze, cu câteva zile înaintea expirării înmatriculării provizorii a vehiculului, în susținerea cererii sale de anulare a declarației vamale și de declarare a expediției în Spania. În special, instanța de trimitere nu furnizează niciun element care să permită să se stabilească dacă aceste documente menționau înscrisuri care să justifice utilizarea finală și durabilă a vehiculului în statul membru de destinație.

81.

O asemenea informație se dovedește însă esențială, după cum subliniază în mod întemeiat Comisia. Ar fi astfel contrar principiului securității juridice ca un stat membru care a acceptat într-o primă etapă documentele prezentate de un furnizor ca documente justificative ale dreptului la scutirea de TVA să poată obliga ulterior acest furnizor să plătească TVA-ul aferent livrării, atât timp cât respectivul furnizor a acționat cu bună credință și a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru ca operațiunea pe care a încheiat-o să îndeplinească toate condițiile de fond ale unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva

TVA.

82.

În aceste condiții, revine instanței de trimitere obligația de a verifica dacă Santogal a efectuat cu bună credință demersurile pe lângă client pentru a se asigura că acesta din urmă avea intenția, odată ce înmatricularea provizorie a vehiculului nou trebuia să expire în Spania, să continue să utilizeze în mod final și durabil acest vehicul în statul membru de destinație, fiind necesar ca această intenție să fie susținută de elemente obiective, printre care în special înscrisuri prezentate de Santogal autorităților fiscale și vamale portugheze în susținerea cererii sale de anulare a declarației vamale. Dacă aceasta este situația, dreptul la scutirea de TVA nu poate fi refuzat, chiar dacă Santogal nu a rectificat în perioada stabilită factura emisă inițial și nu a încercat să recupereze TVA-ul de la persoana care a achiziționat bunurile. În ipoteza contrară, considerăm că, cu excepția situației în care statul membru de livrare are posibilitatea de a solicita persoanei care a achiziționat bunul plata ulterioară a TVA-ului, aspect ce trebuie verificat de instanța de trimitere, ar fi justificat ca acest stat membru să impună Santogal să plătească ulterior TVA-ul, în vederea evitării ca operațiunea să fie exclusă de la impozitare.

III – Concluzie

83.

Pentru ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] după cum urmează:

„1)

Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să subordoneze scutirea unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca persoana care achiziționează acest mijloc de transport să locuiască în statul membru de destinație a operațiunii.

2)

Indiferent de circumstanțele proprii unei anumite cauze, articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată vânzătorului unui mijloc de transport nou, transportat către un alt stat membru de către proprietarul său, pentru simplul motiv că acest vehicul a fost înmatriculat cu caracter temporar în respectivul stat membru.

3)

Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 și principiile securității juridice, proporționalității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată vânzătorului unui mijloc de transport nou, atunci când acest vânzător nu a participat la o fraudă fiscală, a achiziționat cu bună credință și a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru a se asigura că operațiunea pe care a încheiat-o îndeplinește toate condițiile de fond ale unei livrări intracomunitare, în sensul articolului menționat, în special cea care se raportează la consumul final și durabil al mijlocului de transport nou în statul membru de destinație.

Revine instanței de trimitere obligația de a verifica dacă vânzătorul din cauza principală să a

conformat cerințelor privind buna credință și diligență rezonabilă, având în vedere în special demersurile pe care le-a efectuat pe lângă persoana care a achiziționat bunul și documentele justificative pe care le-a prezentat, care permit să se verifice dacă s-a asigurat că mijlocul de transport nou va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație după expirarea perioadei de înmatriculare temporară în acest stat membru. În ipoteza în care această situație se regăsește, dreptul la scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu poate fi refuzat vânzătorului. În ipoteza contrară, cu excepția situației în care statul membru de livrare are posibilitatea de a solicita persoanei care a achiziționat bunul plata ulterioară a taxei pe valoarea adăugată, se justifică faptul că acest stat membru să impună vânzătorului mijlocului de transport nou plata ulterioară a taxei pe valoarea adăugată în vederea evitării ca operațiunea să fie exclusă de la impozitare.”

(1) Limba originală: franceza.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(3) Conform dosarului, este vorba despre un vehicul de lux, de tip sportiv, produs în serie limitată, model SLR McLaren.

(4) BOE no 221 din 15 septembrie 1993, p. 27037.

(5) BOE no 22 din 26 ianuarie 1999, p. 3440.

(6) A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctul 34). De atunci, Curtea a răspuns de asemenea pe fond la alte două trimiteri preliminare adresate de aceeași instanță de arbitraj în materie fiscală: a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

(7) A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Eurico Italia și alții (C-332/92, C-333/92 și C-335/92, EU:C:1994:79, punctul 13), și Hotărârea din 29 iunie 2010, E și F (C-550/09, EU:C:2010:382, punctul 35).

(8) Pentru a fi pe deplin exhaustivi, adăugăm că, dacă, astfel cum este cazul în speță, stadiul dosarului comunicat Curții permite acest lucru, posibilitatea de care dispune Curtea de a reformula întrebările preliminare face posibilă și prevenirea unei repetări, altfel probabile, a cererii de decizie preliminară și se bazează și pe motive de economie procedurală. A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, punctul 43) și în cauza de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, nota de subsol 14).

(9) Reamintim, potrivit jurisprudenței constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență, care poate fi răsturnată în special atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate: a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 31 și 36).

(10) A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punctele 38 și 47, precum și jurisprudența citată).

(11) A se vedea Hotărârea din 24 octombrie 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693,

punctele 39-47).

(12) A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 27), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 21 și 22), și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 22).

(13) A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 25).

(14) A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctele 31 și 40), și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 24).

(15) A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 28 și jurisprudența citată).

(16) Situația de fapt aflată la originea Hotărârii din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), privea de altfel achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport (un velier) calificat drept „nou” de către instanța națională.

(17) A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42), Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 27), Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 41), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31).

(18) Această problemă este examinată la punctele 57-82 din prezentele concluzii.

(19) A se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 54), în privința interpretării articolului 28c secțiunea A litera (a) din cea de a șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 (JO 1998, L 281, p. 31), al cărei conținut corespunde celui al articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

(20) A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 50).

(21) A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 46), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 44), și, în ceea ce privește transferul intracomunitar, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 36).

(22) A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 44 și 45).

(23) În speță, circumstanța că cumpărătorul a comunicat, anterior și ulterior vânzării vehiculului nou, trei adrese diferite în Spania este lipsită de incidență în ceea ce privește problema dacă acest vehicul a fost utilizat (sau consumat) în mod final și durabil în acest stat membru.

(24) A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 43).

(25) A se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09,

EU:C:2010:786, punctul 38), ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 52).

(26) A se vedea Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 42).

(27) Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 43).

(28) A se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 47).

(29) A se vedea în special în acest sens Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 35), ?i Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 36).

(30) A se vedea în special în acest sens Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 37), ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 44).

(31) A se vedea în special în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

(32) A se vedea Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctele 52, 53 ?i 55).

(33) A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii. Reamintim c? Curtea a indicat deja în Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii (C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 58), c? obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justific? uneori cerin?e ridicate în ceea ce prive?te obliga?iile furnizorilor. Acesta este cazul, în opinia noastr?, al situa?iei speciale a livr?rii intracomunitare de mijloace de transport noi c?tre consumator.

(34) Cu privire la acest principiu al repartiz?rii sarcinii pl??ii TVA?ului, a se vedea Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii (C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 57).

(35) A se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii (C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 67).

(36) În spe??, reamintim c? vehiculul provine dintr?o serie limitat? ?i a fost vândut pentru aproximativ 450000 de euro.

(37) Întrucât nicio dispozi?ie a Directivei TVA nu enumer? mijloacele de prob? pe care persoanele impozabile sunt obligate s? le furnizeze pentru a beneficia de scutirea de TVA, această problem? intr?, în principiu, în competen?a statelor membre [a se vedea în special în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 42), ?i Hot?rârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punctul 35)].

(38) Hot?rârea din 18 noiembrie 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punctul 47).