

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

NICHOLAS EMILIOU

apresentadas em 7 de abril de 2022(1)

Processo C?696/20

B.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Reenvio prejudicial – Diretiva IVA – Artigo 41.º – Aplicabilidade – Entrega intracomunitária não isenta – Requalificação pela autoridade tributária de uma operação no âmbito de operações em cadeia – Obrigação de pagar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre a operação incorretamente qualificada por uma parte de operação nacional – Princípio da proporcionalidade»

I. Introdução

1. Cometer um erro no início de um exercício matemático que, de resto, foi bem executado, é suscetível de conduzir, em geral, a dois possíveis cenários em função da personalidade do professor. Pode valorizar-se a execução parcialmente correta ou ser-se escrupulosamente penalizado pelo facto de o exercício ter sido incorretamente concluído. Afigura-se que, se as autoridades tributárias se comportassem como professores de matemática, muito provavelmente pontuariam de acordo com o segundo cenário, pelo menos com base nos factos do presente processo.

2. A B é uma sociedade com sede nos Países Baixos que atuava como intermediária em operações em cadeia relativas a pelo menos três operadores. A B adquiria bens à BOP, uma sociedade com sede na Polónia, e revendia esses bens aos seus próprios adquirentes situados noutros Estados?Membros.

3. Embora esta cadeia não tenha implicado nenhuma fraude, e apesar de o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ter sido efetivamente declarado em todas as fases de comercialização, as autoridades polacas consideraram, ainda assim, que tal tinha sido feito de forma incorreta uma vez que a entrega imputada ao transporte através do qual os bens foram expedidos diretamente pela BOP aos destinatários finais da B tinha sido erradamente identificada. Enquanto a B

considerou a primeira operação (entrega efetuada pela BOP à B) como sendo uma operação nacional e a segunda (as entregas efetuadas pela própria B aos seus adquirentes) como uma operação intracomunitária, tendo o transporte a esta última, as autoridades polacas imputaram o transporte e, por conseguinte, a natureza intracomunitária à primeira operação.

4. Esta requalificação levou as autoridades polacas a aplicarem a presunção estabelecida no artigo 41.º da Diretiva IVA (2) segundo o qual o lugar da aquisição intracomunitária de bens (e, deste modo, o lugar de tributação) se situa, resumidamente, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente atuou, a menos que a aquisição tenha sido sujeita ao IVA no lugar de chegada do transporte dos bens. Uma vez que a B não conseguiu fazer prova de que a aquisição intracomunitária requalificada foi sujeita ao IVA nos Estados-Membros de chegada dos bens, as autoridades polacas recorreram ao número de identificação IVA polaco que a B tinha indicado para efeitos dessa aquisição para pedir o pagamento do IVA.

5. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), na qualidade de órgão jurisdicional de reenvio chamado a pronunciar-se nesta matéria, observa, no entanto, que o imposto já tinha sido declarado pelos adquirentes da B. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se o artigo 41.º da Diretiva IVA, interpretado à luz dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, se opõe à situação resultante em que o imposto foi, segundo esse órgão jurisdicional, pago duas vezes: a saber, pelos destinatários da B no Estado-Membro de chegada dos bens e também pela B na Polónia em aplicação da norma nacional que transpõe essa disposição.

II. Quadro jurídico

1. *Direito da União*

6. Nos termos do artigo 20.º da Diretiva IVA:

«Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção 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.

[...]»

7. Segundo o artigo 40.º da Diretiva IVA, «[c]onsidera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente».

8. O artigo 41.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 40.º, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária de bens referida no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição, a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º

Se, nos termos do artigo 40.º, a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do parágrafo anterior, o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente

efetuou essa aquisição».

9. O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na sua versão anterior à adoção da Diretiva (UE) 2018/1910 (3) previa o seguinte:

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

10. O artigo 1.º, n.º 3, da Diretiva 2018/1910 dispõe:

«O artigo 138.º [da Diretiva IVA] é alterado do seguinte modo:

a) O n.º 1 passa a ter a seguinte redação:

“1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;

b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.”

[...]»

2. **Direito nacional**

11. O artigo 25.º da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços, a seguir «Lei relativa ao IVA») tem a seguinte redação:

«1. Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no território do Estado-Membro onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte.

2. Sem prejuízo da aplicação do n.º 1, numa situação em que o adquirente a que se refere o artigo 9.º, n.º 2, quando da aquisição intracomunitária de bens, deu um número que lhe foi atribuído por um Estado-Membro, para efeitos de operações intracomunitárias, diferente do Estado-Membro em que se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte, considera-se que também foi realizada uma aquisição intracomunitária de bens no território desse Estado-Membro, a menos que o adquirente comprove que a aquisição intracomunitária de bens:

1) foi tributada no território do Estado-Membro em que os bens se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte, ou

2) foi considerada tributada no território do Estado-Membro em que os bens se encontram no

momento da chegada da sua expedição ou do seu transporte, devido à aplicação do procedimento simplificado na operação triangular intracomunitária prevista no capítulo XII».

III. Matéria de facto, tramitação do processo principal e questão prejudicial

12. A B é uma sociedade estabelecida e registada para efeitos de IVA nos Países Baixos. À data dos factos (abril de 2012), encontrava-se igualmente registada para efeitos de IVA na Polónia.
13. Durante esse período, atuou como intermediária numa cadeia de entregas relativa aos mesmos bens e que envolvia pelo menos três operadores diferentes. A B adquiriu bens à BOP para efeitos de revenda aos seus próprios destinatários. Os bens foram enviados diretamente do primeiro fornecedor na Polónia (a BOP) para o último operador na cadeia de entregas.
14. Para a operação de aquisição dos bens à BOP, a B indicou o seu número de identificação IVA polaco. A B considerou tratar-se de entregas nacionais e, por conseguinte, sujeitou-as à taxa de 23 % de IVA. A B qualificou as entregas efetuadas aos seus clientes de entregas intracomunitárias tributadas à taxa de 0 %. Esses clientes declararam o IVA a que estava sujeita a operação de aquisição intracomunitária.
15. Por Decisão de 11 de junho de 2015, o Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Diretor do Serviço de Controlo Tributário de R., Polónia) (a seguir «autoridade tributária de primeiro grau») requalificou a operação controvertida após concluir que a entrega à qual o transporte devia ser imputado foi incorretamente identificada. Enquanto a B imputou o transporte à segunda entrega (por ela efetuada aos seus clientes), a autoridade tributária de primeiro grau considerou que o transporte devia ter sido imputado à primeira entrega na cadeia efetuada pela BOP à B. Assim, considerou que a primeira operação correspondia a uma entrega intracomunitária que devia ter sido declarada pela B como aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino dos bens, para efeitos da qual a B deveria aí estar registada, enquanto as entregas da B efetuadas aos seus clientes deviam ter sido tributadas como operações nacionais.
16. Além disso, uma vez que a B indicou o seu número de identificação IVA polaco, ou seja, um número IVA atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado-Membro de chegada do transporte dos bens em causa, a autoridade tributária de primeiro grau decidiu, com base no artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da Lei relativa ao IVA, que transpõe o artigo 41.º da Diretiva IVA, que a B devia declarar o IVA a que está sujeita a sua aquisição intracomunitária (requalificada) na Polónia. Confirmou igualmente que a BOP tinha de faturar o IVA à taxa de 23 % sobre a sua entrega efetuada à B (4) e que esta última não tinha direito à dedução correspondente do IVA pago a montante (5).
17. Por Decisão de 11 de setembro de 2015, o Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Diretor das Finanças de W.) confirmou, em substância, estas constatações (6).
18. A B recorreu dessa decisão no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo da Província de Varsóvia, Polónia), que negou provimento ao seu recurso.
19. Esse órgão jurisdicional concordou com a posição das autoridades tributárias segundo a qual a B tinha caracterizado de forma incorreta as entregas em causa e tinha identificado erradamente a entrega à qual devia ter sido imputado o transporte.
20. A B interpôs recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

21. A B alega perante este órgão jurisdicional que o artigo 25.º, n.os 1 e 2, ponto 1, da Lei relativa ao IVA foi incorretamente aplicado uma vez que esta disposição apenas se aplica às aquisições intracomunitárias e não às situações nacionais (isto é, conforme a B explica, quando o início do transporte de bens tem lugar no Estado?Membro que atribuiu o número de identificação IVA). A B alega ainda que houve uma aplicação incorreta do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA, bem como do artigo 41.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 16.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 (7), uma vez que o primeiro foi aplicado a uma operação que já tinha sido objeto de tributação interna na Polónia. Por último, a B alega que o artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da Lei relativa ao IVA foi aplicado incorretamente à sua situação, tendo em conta que as entregas em causa tinham sido tributadas no país de chegada do transporte (pelos seus próprios destinatários).

22. O órgão jurisdicional de reenvio refere que o IVA foi pago em todas as fases da cadeia controvertida e que não há indícios de fraude. O referido órgão jurisdicional afirma que foi a apreciação errada por parte da B relativamente às entregas em causa que deu origem ao IVA devido por este operador na Polónia.

23. Salaria igualmente que as autoridades tributárias polacas não dispõem de competência para verificar toda a cadeia de entregas em causa, o que significa que o IVA pago pelos clientes da B no Estado?Membro de destino dos bens não pode ser tido em conta. Isso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, resulta numa carga fiscal desproporcionada para a B.

24. Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 41.º da [Diretiva IVA] e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade opõem-se à aplicação, numa situação como a que está em causa no processo principal, de uma disposição nacional, como o artigo 25.º, n.º 2, da [Lei relativa ao IVA] a aquisições intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos:

- se essa aquisição já tiver sido tributada no território do Estado?Membro de chegada pelos adquirentes dos bens desse sujeito passivo,
- verificando-se que a conduta do sujeito passivo não implicava uma fraude fiscal, mas era o resultado da identificação incorreta das entregas em operações em cadeia e que o sujeito passivo apresentou o número de identificação IVA polaco para efeitos de uma entrega nacional e não de uma entrega intracomunitária?»

25. No presente processo, foram apresentadas observações escritas pela B, pelo Dyrektor Izby Skarbowej w W., pelo Governo polaco, bem como pela Comissão Europeia. Estas partes também foram ouvidas na audiência que teve lugar em 27 de janeiro de 2022.

IV. **Apreciação**

26. A aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA pressupõe, nomeadamente, uma aquisição intracomunitária de bens. A questão de saber se uma determinada entrega numa cadeia (como é o caso da primeira entrega em causa no processo principal) pode ser qualificada como tal depende da «imputação do transporte». Uma vez que as partes apresentaram pontos de vista divergentes sobre a forma como esta questão devia ser apreciada, nas presentes conclusões, começarei por fazer observações preliminares especificamente quanto a esta matéria (A). Em seguida, debruçar-me-ei sobre o cerne da questão no caso em apreço, abordando a fundamentação subjacente ao artigo 41.º da Diretiva IVA (B) e examinando a sua aplicabilidade

ao litígio no processo principal (C).

A. Observações preliminares sobre a imputação do transporte

27. Saliento que, no âmbito da apreciação do tratamento fiscal das entregas de bens que fazem parte de uma cadeia, é primordial estabelecer o segmento exato dessa cadeia a que deve ser imputado o transporte que ocorre nesse contexto. Essa imputação determina a parte das entregas que é qualificada de entrega intracomunitária devendo a mesma, por isso, estar isenta de IVA por parte dos Estados-Membros, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

28. Esta disposição, na sua versão aplicável aos factos do processo principal, previa que «[o]s Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens» (8).

29. Ao interpretar esta disposição, o Tribunal de Justiça considerou que, no contexto de uma cadeia de entregas sucessivas que tenham dado origem a um único transporte intracomunitário, o transporte «só pode ser imputado a uma das duas entregas, a qual será, por conseguinte, a única isenta [...]» (9).

30. O Tribunal de Justiça declarou que a resposta à questão de saber qual a entrega da cadeia a que deve ser imputado o transporte depende de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto (10). Neste contexto, o Tribunal de Justiça salientou a importância de determinar o momento em que se verificou a transferência do direito de dispor do bem como proprietário (11).

31. No caso em apreço, a B e o Dyrektor Izby Skarbowej w W. adotaram posições divergentes no que diz respeito à questão da imputação do transporte através do qual os bens foram expedidos do primeiro operador da cadeia (a BOP) para o último (clientes da B). Enquanto a B considerou que esse transporte devia ser imputado à segunda entrega da cadeia, ou seja, às suas próprias entregas efetuadas aos seus clientes, o Dyrektor Izby Skarbowej w W. considerou que o transporte devia ser imputado à primeira entrega (efetuada pela BOP à B). Esta diferença de perspetiva refletiu-se, conseqüentemente, nas respetivas apreciações quanto à questão de saber qual das entregas constituía uma entrega intracomunitária. Tal, por sua vez, afetou as suas posições quanto ao tratamento fiscal de cada uma das entregas em causa.

32. No presente processo, a B invoca mais especificamente o artigo 36.º A da Diretiva IVA para argumentar que a sua posição relativa à imputação do transporte está em conformidade com o n.º 2 desta disposição.

33. Observo que o artigo 36.º A da Diretiva IVA esclarece, com efeito, a questão da imputação do transporte numa cadeia de entregas ao prever, no seu n.º 2, que «a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega de bens efetuada pelo operador intermediário [como é o caso da B no presente processo] caso este tenha comunicado ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados». Assim, se fosse aplicável ao caso em apreço, esta disposição corroboraria a posição da B. Contudo, considero que a B não a pode invocar, no caso vertente, na medida em que a referida disposição foi introduzida na Diretiva IVA pela Diretiva 2018/1910 (12), ou seja, vários após a realização da operação controvertida. Como tal, não é aplicável *ratione temporis* ao caso em apreço. Além disso, não encontro nada, quer no texto da Diretiva 2018/1910 quer nos trabalhos preparatórios, que sustente a alegação da B de que o teor do n.º 2 do artigo 36.º A da

Diretiva IVA reflete a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça.

34. Resulta da proposta da Comissão que conduziu à adoção da Diretiva 2018/1910 que esta disposição é decorrente do facto de os Estados-Membros terem solicitado «melhorias legislativas a fim de aumentar a segurança jurídica dos operadores na determinação da entrega a que deve ser imputada o transporte intracomunitário na operação em cadeia» (13). Outros trabalhos preparatórios revelam igualmente uma intenção por parte do legislador da União de «evitar diferentes abordagens entre os Estados-Membros, o que pode conduzir a uma dupla tributação ou à não tributação, e a fim de reforçar a segurança jurídica dos operadores» (14). Esta preocupação encontra-se atualmente expressa no considerando 6 da Diretiva 2018/1910.

35. Estes elementos confirmam, na minha opinião, que a imputação do transporte no processo principal deve ser apreciada à luz da jurisprudência referida no n.º 30 *supra*, que reflete a situação anterior à adoção desta diretiva. Esta conclusão é corroborada pela Nota Explicativa sobre as chamadas «soluções rápidas» que refere que «a Diretiva IVA, na sua redação anterior a 1 de janeiro de 2020, não previa nenhuma regra concreta para a imputação do transporte intracomunitário de bens», pelo que foi necessário proceder-se a uma «avaliação geral de todas as circunstâncias específicas [...] em cada caso concreto» (15).

36. Feitas estas precisões, recordo que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para apurar e apreciar os factos do litígio no processo principal (16), determinar a imputação do transporte na cadeia de entregas controvertida (17). Assim, a análise que se segue só é pertinente na hipótese de o órgão jurisdicional de reenvio confirmar que o transporte deve ser imputado à primeira entrega em causa.

B. Quanto à *ratio legis* do artigo 41.º da Diretiva IVA

37. A aquisição intracomunitária de bens deve ser tributada, em geral, nos Estados-Membros de chegada do transporte dos bens, conforme previsto no artigo 40.º da Diretiva IVA. Tal reflete a regra principal do atual regime do sistema comum do IVA que atribui competência para tributar ao Estado onde ocorre o consumo final dos bens entregues (18).

38. A título de derrogação (mas sem prejuízo desta última regra principal), o artigo 41.º da Diretiva IVA prevê que o lugar da aquisição intracomunitária de bens (e, deste modo, o lugar de tributação), se situa, em termos simples, igualmente no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente atuou, salvo se a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no lugar de chegada do transporte dos bens.

39. Conforme declarou o Tribunal de Justiça, o artigo 41.º da Diretiva IVA «visa, por um lado, garantir a tributação da aquisição intracomunitária em causa e, por outro, evitar a dupla tributação relativamente à mesma aquisição» (19).

40. O objetivo de impedir a evasão fiscal reflete a incerteza quanto ao Estado-Membro de chegada efetiva da expedição ou do transporte (20). Uma aquisição intracomunitária de bens ocorre na sequência de uma entrega intracomunitária de bens que, em princípio, deve ser considerada isenta nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA (21). Deste modo, a fim de evitar perdas fiscais, importa garantir que a mesma operação está sujeita a tributação pelo adquirente.

41. É certo que, na prossecução desse objetivo, o artigo 41.º da Diretiva IVA potencia a dupla tributação ao prever dois lugares de aquisição dos bens, um no Estado-Membro que atribui o número de identificação IVA, que é o lugar fictício de aquisição, e o outro no Estado-Membro de chegada do transporte dos bens (que constitui o lugar efetivo de aquisição).

42. Tal dupla tributação deve, no entanto, ser apenas temporária, uma vez que o artigo 41.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA prevê um mecanismo de correção que consiste na possibilidade de o operador em causa demonstrar que a operação foi tributada em conformidade com o artigo 40.º da Diretiva IVA, ou seja, no Estado-Membro de chegada do transporte. Nessa situação, «o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição».

43. Ao ser possível recorrer a este mecanismo de correção, o artigo 41.º da Diretiva IVA visa evitar a dupla tributação (22). É também mais uma expressão do objetivo de transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens (23).

C. Quanto à aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA ao processo principal

44. A questão da aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA ao litígio no processo principal foi abordada, no presente processo, de diferentes ângulos. Para me poder pronunciar sobre estes ângulos, analisarei, em primeiro lugar, o argumento da B segundo o qual a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA está totalmente excluída uma vez que a aquisição foi feita por B com o número de identificação IVA polaco, ou seja, recorrendo ao número de identificação IVA registado no Estado-Membro de origem dos bens (1).

45. Na medida em que irei concluir que esta última circunstância não obstava à aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA à data dos factos, debruçar-me-ei a seguir sobre a questão do órgão jurisdicional de reenvio relativa à pertinência do facto de os clientes da B terem liquidado o imposto sobre a *segunda* operação na cadeia em causa (2).

46. A este respeito, concluirei também que esta última circunstância não afeta a aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA. Nesta conjuntura, para além da questão expressamente submetida, irei examinar o facto de as autoridades nacionais terem tratado a *primeira entrega* da cadeia controvertida após a sua requalificação como entrega intracomunitária não isenta. À luz desta circunstância específica, concluirei que está excluída a aplicação das normas nacionais de transposição do artigo 41.º da Diretiva IVA por criar uma carga fiscal desproporcionada (3).

1. **O artigo 41.º da Diretiva IVA é aplicável quando o operador intermediário utiliza o número de identificação IVA do Estado-Membro de origem dos bens?**

47. A B alega que o artigo 41.º da Diretiva IVA não pode ser aplicado no processo principal uma vez que, no momento em que adquiriu os bens à BOP, utilizou o seu número de identificação IVA polaco, o qual foi atribuído pelo Estado-Membro de origem dos bens. Segundo a B, tal situação constitui uma entrega nacional à qual não é aplicável o artigo 41.º da Diretiva IVA.

48. Admito que os factos do presente processo não correspondem a um cenário típico que se teria em consideração na análise do artigo 41.º da Diretiva IVA. Com efeito, um tal cenário envolveria três Estados-Membros com, por exemplo, um sujeito passivo estabelecido nos Países Baixos a adquirir, com o seu número de identificação IVA neerlandês, bens na Polónia destinados a ser entregues na Alemanha (24). Nessa situação, as autoridades neerlandesas atuariam com base na ficção prevista no artigo 41.º da Diretiva IVA para «garantir» a cobrança do imposto, salvo se o imposto for, ou até ser, efetivamente pago no Estado-Membro de destino final dos bens

(que, no exemplo dado, seria a Alemanha).

49. Posto isto, não há nada nos termos do artigo 41.º da Diretiva IVA, nem no seu contexto ou objetivo (25), que limite a aplicação desta disposição ao cenário que envolve três Estados-Membros e que, em todo o caso, sustentaria a posição adotada pela B quando considerada à luz das disposições da Diretiva IVA aplicáveis à data dos factos.

50. No que diz respeito, *em primeiro lugar*, aos termos, decorre do artigo 41.º da Diretiva IVA que as autoridades do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA podem exercer os poderes conferidos por esta disposição, quando se verifique uma aquisição intracomunitária de bens e quando o operador tenha atuado com o número de identificação IVA emitido por esse Estado-Membro. Estas condições parecem estar preenchidas no processo principal. Em contrapartida, os termos desta disposição não subordinam a sua aplicação a nenhuma identificação IVA em específico (26).

51. *Em segundo lugar*, olhando para o contexto normativo mais amplo, a B defende que se deve ter em conta o artigo 20.º da Diretiva IVA do qual resulta, segundo esta parte, que para que haja uma aquisição intracomunitária de bens, o operador deve ter atuado com um número de identificação IVA atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de origem dos bens.

52. O artigo 20.º da Diretiva IVA define o conceito de «aquisição intracomunitária de bens», referindo que por esta se entende «a obtenção 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».

53. A B explicou na audiência, em substância, que o artigo 41.º da Diretiva IVA não pode alargar o conceito de «aquisição intracomunitária», tal como definido no artigo 20.º da mesma diretiva. Na sua opinião, o artigo 41.º da Diretiva IVA limita-se a instituir um mecanismo específico de tributação das aquisições intracomunitárias. Segundo a B, o conceito de aquisição intracomunitária exige que os Estados-Membros de partida e de destino dos bens sejam diferentes. No entanto, a B considera que, no caso em apreço, as autoridades polacas tributaram a aquisição intracomunitária de bens no Estado-Membro de origem, apesar de esses bens terem sido transportados a partir desse mesmo Estado. Nessa situação, a B entende que a operação deve ser tributada como operação nacional.

54. Contrariamente à argumentação da B, não vejo de que forma, ao abrigo das normas da Diretiva IVA aplicáveis *ratione temporis* ao litígio no processo principal, a definição prevista no artigo 20.º da Diretiva IVA implica que a questão de saber se uma operação pode ser qualificada de aquisição intracomunitária esteja dependente da utilização de um número de identificação IVA em específico.

55. Antes de ser adotada a Diretiva 2018/1910(27), o Tribunal de Justiça baseou-se nos termos dos artigos 20.º e 138.º, n.º 1 (então em vigor), da Diretiva IVA para declarar que «o lugar de registo para efeitos de IVA de um operador não é um critério de qualificação de uma entrega intracomunitária ou de uma aquisição intracomunitária» (28).

56. Com efeito, o conceito de aquisição intracomunitária definido no artigo 20.º da Diretiva IVA está ligado ao conceito de entrega intracomunitária constante do artigo 138.º, n.º 1, da mesma diretiva, uma vez que, em princípio, a aquisição intracomunitária só se verifica se houver primeiro uma entrega intracomunitária (29). Uma vez que a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA exige a existência de uma aquisição intracomunitária, conforme resulta da sua redação, esta disposição está, por sua vez, ligada tanto ao artigo 20.º como ao artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva

IVA (30).

57. Saliento que a jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 55 *supra* deve ser atualmente interpretada à luz das alterações posteriores dos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Esta disposição define as condições materiais em que uma entrega intracomunitária deve ser considerada isenta. Mais concretamente e até à adoção da Diretiva 2018/1910 (31), havia uma obrigação de isenção quando «o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro da entrega» (32). Ao adotar a Diretiva 2018/1910, o legislador da União adotou uma nova condição segundo a qual «[a]s entregas de produtos [...] efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias, [devem estar] identificadas para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens» e esse sujeito «deve comunic[ar] esse número de identificação IVA ao fornecedor», conforme atualmente previsto pelo artigo 138.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

58. Isso decorre do facto de o adquirente utilizar o número de identificação IVA atribuído por um Estado-Membro *diferente daquele em que a expedição ou o transporte dos bens teve início*, constitui uma condição material adicional para a isenção de uma entrega intracomunitária de bens (33).

59. Considero que tal tem consequências para a interpretação do artigo 20.º da Diretiva IVA na sua redação atual na medida em que, conforme referido no n.º 40 *supra*, uma aquisição intracomunitária decorre logicamente de uma entrega intracomunitária. Por outras palavras, a primeira não pode ocorrer na falta da segunda, uma vez que a entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária representam essencialmente duas faces da mesma moeda. Por sua vez, a alteração das condições materiais da isenção das entregas intracomunitárias nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA afeta também, atualmente, o âmbito de aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA na medida em que, conforme foi referido, e como a B, em princípio, sustenta com razão, para que esta disposição seja aplicável, deve haver uma aquisição intracomunitária na aceção do artigo 20.º da Diretiva IVA.

60. No entanto, a importante alteração dos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que converte o requisito formal do número de registo para efeitos de IVA num requisito material, foi introduzida pelo legislador da União com a adoção da Diretiva 2018/1910 (34), sendo que o caso em apreço se enquadra ainda no regime anterior por força do qual o número de identificação IVA não era considerado um requisito material, mas sim formal (35). Por conseguinte, como já referi, o facto de a B ter utilizado o número de identificação IVA do Estado-Membro de origem dos bens não exclui, por si só, a natureza intracomunitária da operação e a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA aos factos do litígio no processo principal.

61. Dito isto, passarei agora a examinar a questão de saber se os dois objetivos prosseguidos pelo artigo 41.º da Diretiva IVA, que têm em vista impedir, nomeadamente, a evasão fiscal e a dupla tributação, corroboram a interpretação que proponho desta disposição.

62. A este respeito, observo que esses objetivos podem ser efetivamente prosseguidos pelas autoridades do Estado-Membro de origem dos bens quando este for também o Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA utilizado para a operação em causa.

63. O Tribunal de Justiça declarou que «a atribuição [de um número de identificação para efeitos de IVA] faz a prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação do IVA e facilita o controlo fiscal das operações intracomunitárias» (36). Não restam dúvidas de que esse

número de identificação IVA pode desempenhar tal papel e facilitar o controlo fiscal desde que este seja levado a cabo pelas autoridades do Estado?Membro de origem dos bens atuando ao abrigo do artigo 41.º da Diretiva IVA.

64. A título explicativo, o Estado?Membro de origem dos bens, nomeadamente a Polónia no caso em apreço, funcionará como o lugar considerado o da aquisição intracomunitária em causa, com base na ficção estabelecida pelo artigo 41.º da Diretiva IVA, a fim de garantir a cobrança do imposto e impedir a evasão fiscal. Poderá também evitar a dupla tributação aplicando o mecanismo de correção, se o operador em causa fizer prova do pagamento do imposto no Estado?Membro de destino final dos bens.

65. Por outras palavras, o papel desempenhado pelo Estado?Membro que atribuiu o número de identificação IVA quando atua com base na ficção do artigo 41.º da Diretiva IVA, não é de modo nenhum comprometido quando esse Estado?Membro for também o país de origem dos bens.

66. À luz destas considerações, considero que o facto de um operador intermediário numa cadeia de entregas, como é o caso da B, que atua durante um período ao qual a Diretiva 2018/1910 não se aplica *ratione temporis*, ter utilizado o número de identificação IVA do Estado?Membro de origem dos bens, não afeta a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA à aquisição efetuada por esse operador.

2. A importância da aplicação do imposto à aquisição, no Estado?Membro de destino, pelos adquirentes do operador intermediário numa cadeia de entregas

67. É facto assente que, no caso em apreço, o IVA foi aplicado em todas as fases da cadeia em causa, incluindo pelos clientes da B na aquisição de bens no Estado?Membro de destino.

68. O órgão jurisdicional de reenvio sublinha este último facto e pergunta, em substância, se tal circunstância específica impede as autoridades nacionais de exigirem que a B pague o IVA sobre a aquisição intracomunitária de bens requalificada, em aplicação da disposição nacional que transpõe o artigo 41.º da Diretiva IVA. Esta questão parte da premissa de que não houve fraude e de que o operador intermediário da cadeia (neste caso, a B) cometeu um erro na qualificação das respetivas entregas da operação controvertida.

69. Entendo que o órgão jurisdicional de reenvio considera que foi imposta uma carga fiscal desproporcionada à B na medida em que, por um lado, os seus clientes aplicaram o IVA no Estado?Membro de destino final dos bens (sobre o que presumivelmente consideravam constituir uma aquisição intracomunitária) e, por outro, as autoridades tributárias polacas solicitaram à B o pagamento de IVA sobre a primeira entrega que lhe foi efetuada pela BOP após essa entrega ter sido requalificada de intracomunitária e tratada nos termos das disposições nacionais que transpõem o artigo 41.º da Diretiva IVA.

70. A Comissão faz, em princípio, a mesma observação.

71. No entanto, não considero que o facto de os clientes da B terem tributado a aquisição de bens no Estado?Membro de destino desempenhe um papel na apreciação da aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA.

72. Esta conclusão resulta da razão muito simples de que os clientes da B sujeitaram a imposto a *sua* aquisição dos bens que lhes foram entregues por esta última, ao passo que o processo principal incide sobre a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA à aquisição *efetuada pela B* dos bens que lhe foram entregues pela BOP. Por outras palavras, o imposto aplicado pelos

clientes da B diz respeito à tributação da *segunda* entrega na cadeia em causa, enquanto o processo principal tem por objeto a tributação da *primeira* entrega na mesma cadeia. Trata-se de duas operações distintas e, como tal, as respetivas obrigações fiscais oneram diferentes operadores.

73. Por conseguinte, considero que a aplicação do IVA pelos clientes da B não pode ser invocada por esta perante as autoridades polacas ao abrigo do mecanismo de correção (caso a aplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA venha a ser confirmada). A meu ver, em primeiro lugar, os termos desta disposição obstam a essa possibilidade uma vez que a ficção da aquisição no Estado-Membro do número de identificação IVA deixa de ser aplicável caso «o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA [no Estado-Membro de destino dos bens]» (37). A expressão «a aquisição» refere-se logicamente, na minha opinião e conforme foi, em substância, alegado pelo Governo polaco, à aquisição intracomunitária efetuada pelo «adquirente» e que, deste modo, é eventualmente sujeito passivo de IVA por força do artigo 41.º da Diretiva IVA.

74. Em segundo lugar, ter em conta a aplicação do IVA pelos clientes da B para atenuar a carga fiscal suportada pela própria B não é, por si só, suscetível de contribuir para nenhum dos dois objetivos prosseguidos pelo artigo 41.º da Diretiva IVA.

75. A este respeito, não garante a cobrança efetiva do imposto uma vez que, em substância, nenhum imposto poderia ser cobrado nestas circunstâncias sobre uma determinada aquisição intracomunitária baseada na ficção estabelecida no artigo 41.º da Diretiva IVA. *A fortiori*, o mecanismo de correção aplicado nestas circunstâncias não poderia ser invocado para evitar a dupla tributação na medida em que, no cenário considerado, a B não seria tributada no Estado-Membro de destino dos bens e o imposto seria, desta forma, em princípio, reembolsado a um operador que, neste caso, não tivesse procedido ao pagamento de nenhum imposto no Estado-Membro de destino.

76. À luz das considerações precedentes, concluo que o artigo 41.º da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade e da proporcionalidade não obstam à aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA a uma aquisição intracomunitária de bens por um sujeito passivo quando a aquisição desses bens tiver sido sujeita ao IVA pelos adquirentes desse sujeito passivo no território do Estado-Membro de chegada do transporte.

77. Dito isto, concordo com o órgão jurisdicional de reenvio e com a Comissão no sentido de que os factos do caso em apreço, tal como constam do despacho de reenvio, parecem efetivamente revelar um problema de carga fiscal desproporcionada, o que, a meu ver, impede *in fine* a aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA no processo principal.

78. Todavia, contrariamente ao órgão jurisdicional de reenvio e à Comissão, considero que, para poder apreciar se a B foi sujeita a uma carga fiscal incompatível com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade do IVA, há que colocar a tónica nas obrigações fiscais que incumbem à B relativamente à *primeira entrega* em causa uma vez que o processo principal diz respeito especificamente a esse operador e a essa operação.

79. A este respeito, considero problemático que a lei nacional que transpõe o artigo 41.º da Diretiva IVA tenha sido aplicada a uma aquisição intracomunitária (requalificada) que correspondia a uma entrega intracomunitária (requalificada) que não estava, contudo, isenta.

3. **A importância da não isenção da entrega intracomunitária requalificada**

80. O órgão jurisdicional de reenvio observa que, embora a entrega efetuada pela BOP à B tenha sido requalificada pelas autoridades polacas, passando a ser tratada como entrega

intracomunitária em vez de nacional, as referidas autoridades sustentaram que essa entrega não podia ser considerada isenta. As autoridades tributárias entenderam que a BOP era obrigada a cobrar 23 % do IVA sobre a entrega intracomunitária requalificada uma vez que a B tinha utilizado um número de IVA polaco. Assim, a B teve de pagar o IVA que lhe foi faturado pela BOP. Além disso, conforme observa o órgão jurisdicional de reenvio, a B foi privada do exercício do direito à dedução correspondente do IVA pago a montante (38). O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta ainda que este aspeto não está abrangido pela questão prejudicial, mas observa que tal privação resultou na cobrança de 46 % do IVA total a B.

81. Nas suas observações escritas, a B faz referência a estes factos para argumentar que obstam à aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA.

82. Como o Governo polaco salientou corretamente na audiência, estes elementos não são mencionados na questão prejudicial. No entanto, uma vez que constam claramente do despacho de reenvio (e foram comentados pela B nas suas observações escritas e na audiência), irei analisá-los a seguir de modo a dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil no interesse de decidir o litígio submetido à sua apreciação. É, contudo, evidente que a apreciação jurídica desses elementos não se enquadra no âmbito do presente processo (39).

83. Para compreender o artigo 41.º da Diretiva IVA, esta disposição deve ser inserida no âmbito do sistema mais amplo da Diretiva IVA ao abrigo do qual, por um lado, as entregas intracomunitárias estão, em princípio, isentas nos Estados-Membros de origem dos bens e, por outro, as aquisições intracomunitárias são tributadas no Estado-Membro de destino (40). Esta é a expressão do objetivo de atribuir a cobrança das receitas fiscais aos Estados-Membros do consumo final dos bens.

84. É no âmbito deste sistema mais amplo que o artigo 41.º da Diretiva IVA visa assegurar a cobrança do IVA ao estabelecer a ficção do lugar de uma aquisição intracomunitária como sendo o Estado-Membro da identificação para efeitos de IVA. Uma vez que uma aquisição intracomunitária de bens tem, em princípio, por corolário uma entrega intracomunitária isenta, importa garantir que a operação daí resultante é tributada, quer no Estado-Membro de identificação para efeitos de IVA, quer no Estado-Membro da (efetiva) aquisição.

85. Posto isto, recorro que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para assegurar a cobrança correta do imposto e para impedir a fraude não podem ser aplicadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA que se opõe a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA e que visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA no âmbito das suas atividades económicas (41). Além disso, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as medidas adotadas para garantir a cobrança efetiva do imposto «não devem exceder o necessário para atingir esse fim» (42).

86. O facto de as autoridades nacionais terem decidido tratar a entrega intracomunitária efetuada pela BOP à B, após a sua requalificação, como «não isenta» significa que essa operação foi efetivamente sujeita a imposto na Polónia.

87. Embora a sua tributação efetiva no Estado de origem dos bens não prejudique a autoridade do Estado-Membro de destino (43), essa tributação torna discutível, na minha opinião, a necessidade de aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA uma vez que, conforme referido anteriormente, o imposto foi aplicado pelo que já não se justifica a preocupação com uma possível evasão fiscal.

88. Baseando-se no regime geral das entregas isentas e das aquisições tributadas, o artigo

41.º da Diretiva IVA prevê a intervenção do Estado?Membro de registo para efeitos de IVA de forma a evitar perdas que possam ocorrer em resultado da isenção fiscal no país de origem dos bens. No entanto, uma vez que, *in casu*, não existia isenção no Estado?Membro de origem dos bens, não havia, a meu ver, nenhum risco de evasão fiscal. Por conseguinte, não havia razão para o Estado?Membro de registo para efeitos de IVA intervir, conforme sustentado, em substância, pela B.

89. É verdade que, se a B pagasse o imposto sobre a sua aquisição intracomunitária requalificada no Estado?Membro de destino dos bens, poderia invocar o mecanismo de correção do artigo 41.º da Diretiva IVA, tal como o Governo polaco confirmou na audiência. A carga fiscal adicional que agora resulta da aplicação à B do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA, considerada isoladamente, seria então atenuada. No entanto, isso não altera a premissa de partida segundo a qual, em razão da não isenção da entrega intracomunitária em causa, a aplicação dessa disposição se tornou supérflua e resultou numa carga fiscal desnecessária.

90. Nestas condições, considero que, ao aplicar o artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA a uma aquisição intracomunitária resultante de uma entrega intracomunitária não isenta, as autoridades nacionais atuaram em violação do princípio da proporcionalidade.

91. A carga fiscal desnecessária imposta à B em virtude da aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA afigura?se ainda mais agravada pela recusa de dedução do IVA pago a montante sobre a aquisição intracomunitária requalificada. Não creio, porém, que esta circunstância seja, por si só, determinante para a conclusão a que cheguei anteriormente quanto à inaplicabilidade do artigo 41.º da Diretiva IVA. Na minha opinião, esta conclusão seria a mesma ainda que fosse concedido o direito à dedução, uma vez que tal circunstância não afetaria o facto de a entrega intracomunitária requalificada em causa não estar isenta, o que, conforme expliquei, torna a aplicação do artigo 41.º da Diretiva IVA redundante.

92. Resulta do exposto que o artigo 41.º da Diretiva IVA e o princípio da proporcionalidade se opõem à aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA a uma aquisição intracomunitária de bens quando essa aquisição resulte de uma entrega intracomunitária que, na sequência da verificação que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, não foi considerada isenta.

V. Conclusão

93. Proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Naczelný Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) da seguinte forma:

O artigo 41.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e os princípios da neutralidade e da proporcionalidade não obstam à aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004 relativa ao imposto sobre bens e serviços, a seguir «Lei relativa ao IVA») a uma aquisição intracomunitária de bens por um sujeito passivo quando a aquisição desses bens tiver sido sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pelos adquirentes desse sujeito passivo no território do Estado?Membro de chegada do transporte.

Contudo, o artigo 41.º da [Diretiva 2006/112] e o princípio da proporcionalidade opõem?se à aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA a uma aquisição intracomunitária de bens quando essa aquisição resulte de uma entrega intracomunitária que, na sequência da verificação que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, não foi considerada isenta.

- 1 Língua original: inglês.
- 2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).
- 3 Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (JO 2018, L 311, p. 3).
- 4 Resulta do despacho de reenvio que a inexistência de isenção da entrega intracomunitária requalificada decorreu da norma nacional, em vigor à data dos factos, segundo a qual a isenção não podia ser concedida quando o adquirente atuasse ao abrigo do número de identificação IVA nacional.
- 5 O despacho de reenvio não contém elementos que permitam identificar o motivo pelo qual a B foi privada do direito à dedução do IVA.
- 6 Resulta do despacho de reenvio que o Dyrektor Izby Skarbowej w W. anulou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau e fixou o montante da diferença do IVA referente a abril de 2021 a reembolsar num valor ligeiramente superior. Importa também referir que esta alteração é irrelevante para a questão submetida, uma vez que o Dyrektor Izby Skarbowej w W. confirmou as constatações de facto e de direito efetuadas em primeira instância.
- 7 Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece as medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77 p. 1).
- 8 O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA foi alterado pela Diretiva 2018/1910. Abordarei a alteração em maior profundidade no n.º 57 *infra* das presentes conclusões.
- 9 V., por exemplo, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 70 e jurisprudência referida), ou Acórdão de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, n.º 43 e jurisprudência referida).
- 10 V., por exemplo, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 27), ou Acórdão de 23 de abril de 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, n.º 43 e jurisprudência referida).
- 11 V., mais recentemente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.os 70 e 72), e Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 39). V., para esclarecimentos adicionais, Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.os 58 a 64, no qual sublinha especificamente o risco ligado à destruição acidental de bens durante o transporte.
- 12 V. nota de rodapé n.º 3, *supra* das presentes conclusões.
- 13 Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (COM (2017)569 final), p. 11 *in fine*.
- 14 V. Documento do Conselho ST 10335 2018 INIT, de 20 de junho de 2018, considerando 7

do texto proposto.

15 Comissão Europeia, Notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens («soluções rápidas para 2020»), Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, Regulamento (UE) 2018/1909 do Conselho, 2019 («Notas Explicativas sobre as soluções rápidas para 2020»), ponto 3.2.

16 V., por exemplo, Acórdão de 13 de janeiro de 2022, Benedetti Pietro e Angelo e o. (C-377/19, EU:C:2022:4, n.º 37 e jurisprudência referida).

17 V., a título indicativo, por exemplo, as referências nas notas de rodapé n.os 10 e 11 *supra*.

18 V. considerando 10 da Diretiva IVA e, a título exemplificativo, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 43 e jurisprudência referida).

19 V., no âmbito do artigo 28.º B, A, n.º 2, da Sexta Diretiva, que corresponde ao artigo 41.º da Diretiva IVA, Acórdão de 22 de abril de 2010, X (C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.º 35). 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)).

20 No âmbito do artigo 28.º B, A, n.º 1, da Sexta Diretiva, correspondente ao artigo 40.º da Diretiva IVA, foi referido que «[n]ão está garantido de modo suficiente que se produza [a transferência dos bens de um Estado-Membro para outro] enquanto os bens ainda não tiverem passado a fronteira». Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Teleos e o. (C-409/04 (EU:C:2007:7, n.º 46)).

21 V. também a proposta da Comissão COM/2017/0569 final, p. 2, supracitada na nota 13.

22 No âmbito da Sexta Diretiva, Acórdão de 22 de abril de 2010, X (C-536/08 e C-539/08 EU:C:2010:217, n.º 35).

23 *Ibidem.*, n.º 44. V. n.º 37, *h supra* das presentes conclusões.

24 V., por exemplo, exemplos práticos dados nesse sentido em Ben Terra, Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2021, ponto 11.3.1, e no âmbito da legislação alemã que transpõe o artigo 41.º da Diretiva IVA, por Marchal in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuerrecht, UStG, § 3d, ponto 16, ou por Hummel in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, ponto 14.387.

25 Recordo que «para interpretar uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte». V., por exemplo, Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 33 e jurisprudência referida).

26 Ao contrário de outras disposições da Diretiva IVA. V., por exemplo, o artigo 141.º, alíneas a), c) e d), da Diretiva IVA.

27 V. nota de rodapé n.º 3, *supra* das presentes conclusões.

28 Acórdão de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 42). V.,

igualmente, Acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.º 30 e jurisprudência referida).

29 Tendo em conta que «os conceitos de entrega intracomunitária e de aquisição intracomunitária têm um caráter objetivo e aplicam-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa». V., por exemplo, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, n.º 28 e jurisprudência referida).

30 V. Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo X (C?84/09, EU:C:2010:252, n.º 49 que refere que «os Estados-Membros devem basear-se numa interpretação uniforme das disposições relativas à isenção das entregas intracomunitárias (artigo 138.º da [Diretiva IVA]) e à tributação da aquisição intracomunitária de bens (artigo 20.º da [Diretiva 2006/112/CE])».

31 V., nota de rodapé n.º 3, *supra* das presentes conclusões.

32 V., por exemplo, Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, n.º 24 e jurisprudência referida).

33 Notas Explicativas sobre as soluções rápidas para 2020, v. *supra* nota 15, ponto 1.1., p. 9. V., igualmente, Proposta da Comissão (COM(2017)569), v. nota de rodapé n.º 13, *supra*, p. 10?11.

34 O considerando 3 da Diretiva 2018/1910 recorda que «o Conselho convidou a Comissão a introduzir certas melhorias nas regras do IVA da União aplicáveis às operações transfronteiriças, no que respeita ao papel do número de identificação IVA no contexto da isenção das entregas intracomunitárias, ao regime das vendas à consignação, às operações em cadeia e à prova de transporte para efeitos das isenções relacionadas com as operações intracomunitárias». V., igualmente, considerando 7.

35 V., por exemplo, Acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, n.os 41 e 42); ou Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, n.º 29 e jurisprudência referida). V., igualmente, Notas Explicativas sobre as soluções rápidas para 2020, supracitadas na nota de rodapé n.º 15, ponto 4.3.1., p. 71.

36 Acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 60).

37 O sublinhado é meu.

38 Conforme referido na nota de rodapé n.º 5, *supra*, o despacho de reenvio não contém nenhum elemento que permita identificar os motivos dessa privação.

39 O que é relevante, recorde, é que, segundo jurisprudência estabelecida, a isenção de uma entrega intracomunitária deve ser concedida mediante o preenchimento das condições materiais. Estas condições passaram a incluir o número de identificação IVA, conforme explicado *supra* nos n.os 57 a 61 das presentes conclusões. No entanto, o caso em apreço não se encontra abrangido por esta nova norma *ratione temporis*.

40 V. Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 24 e jurisprudência referida). V., igualmente, Proposta da Comissão (COM(2017)569 final), p. 2, supracitada na nota de rodapé n.º 13.

41 V., quanto aos dois corolários do princípio da neutralidade, Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, n.º 57 e jurisprudência referida).

42 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 53 e jurisprudência referida).

43 O artigo 16.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, referido na nota de rodapé n.º 7, *supra*, dispõe: «O Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte de bens em que é efetuada uma aquisição intracomunitária de bens na aceção do artigo 20.º da [Diretiva IVA] exerce a sua competência de tributação, independentemente do tratamento em termos de IVA que tenha sido aplicado à operação no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte dos bens [...]». V. também Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo X (C-84/09, EU:C:2010:252, n.º 49).