



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

27 de setembro de 2012\*

«Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Entrega de bens — Tributação das operações em cadeia — Recusa da isenção por falta de apresentação do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente»

No processo C-587/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 10 de novembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de dezembro de 2010, no processo

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)**

contra

**Finanzamt Plauen,**

estando presente:

**Bundesministerium der Finanzen,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen e C. Toader, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: A. Impellizzeri, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 7 de março de 2012,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), por T. Küffner, S. Maunz e T. Streit, Rechtsanwälte,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,

\* Língua do processo: alemão.

— em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e C. Soulay, na qualidade de agentes, ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 21 de junho de 2012, profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada em último lugar pela Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998 (JO L 281, p. 31, a seguir «Sexta Diretiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (a seguir «VSTR») ao Finanzamt Plauen, a propósito da recusa deste de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») uma entrega de bens efetuada por uma filial daquela sociedade.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

- 3 O artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva define o conceito de «sujeito passivo» nos seguintes termos:  
«Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.»
- 4 O artigo 22.º da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma diretiva, prevê diversas obrigações para os devedores, no regime interno, relativas, designadamente, à contabilidade, à faturação, à declaração e ao mapa recapitulativo que os mesmos são obrigados a apresentar à Administração Fiscal.
- 5 O artigo 22.º, n.º 1, alínea c), primeiro e terceiro travessões, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma diretiva, prevê:  
«Os Estados-Membros tomarão as medidas necessárias para que um número pessoal identifique:  
— todos os sujeitos passivos, à exceção dos referidos no n.º 4 do artigo 28.º-A, que efetuem, no território do país, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução [...]  
[...]  
— todos os sujeitos passivos que efetuem no território do país aquisições intracomunitárias de bens para efeitos de operações suas que estejam relacionadas com as atividades económicas referidas no n.º 2 do artigo 4.º e sejam efetuadas no estrangeiro.»

- 6 O artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma diretiva, precisa:

«Todos os sujeitos passivos devem emitir uma fatura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efetuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo. Todos os sujeitos passivos devem igualmente emitir uma fatura [...] para as entregas de bens efetuadas nas condições previstas no ponto A do artigo 28.º-C. [...]»

- 7 O artigo 22.º, n.º 3, alínea b), segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma diretiva, dispõe:

«A fatura deve mencionar igualmente:

[...]

— relativamente às operações referidas no ponto A, alínea a), do artigo 28.º-C, o número com que o sujeito passivo está identificado no território do país, bem como o número com que o adquirente está identificado noutro Estado-Membro,

[...]»

- 8 O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma diretiva, prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não deem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

- 9 O artigo 28.º-A, n.ºs 1, alínea a), primeiro e segundo parágrafos, e 3, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva dispõe:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

- a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a)[...] do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.º-B.

Em derrogação do disposto no primeiro parágrafo, não estão sujeitas ao [IVA] as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, nas condições previstas no n.º 1A.

[...]

3. Por ‘aquisição intracomunitária’ de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem.»

10 O artigo 28.º-B, A, da referida diretiva precisa:

«1. Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, considera-se, todavia, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens referida no n.º 1, alínea a), do artigo 28.º-A se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do [IVA] sob o qual o adquirente efetuou essa aquisição, na medida em que o adquirente não prove que essa aquisição foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1.

Se, apesar disso, a aquisição tiver sido sujeita a imposto, em aplicação do n.º 1, 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 será reduzido do montante devido, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos de [IVA] sob o qual o adquirente efetuou essa aquisição.

[...]»

11 O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva prevê:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) As entregas de bens, na aceção do artigo 5.º, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, 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 início da expedição ou do transporte dos bens.»

#### *Direito alemão*

12 O § 6a da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG») define a entrega intercomunitária nos seguintes termos:

«1. Existe uma entrega intracomunitária [§ 4, n.º 1, alínea b)] quando a entrega preencher os seguintes requisitos:

- 1) O empresário ou o adquirente tenha transportado ou expedido o objeto da entrega para outra parte do território comunitário;
- 2) O adquirente for
  - a) um empresário que adquiriu o objeto da entrega para a sua empresa;
  - b) uma pessoa coletiva que não é empresário ou que não adquiriu o objeto da entrega para a sua empresa; ou
  - c) qualquer outro adquirente em caso de entrega de um veículo novo;

e

3) A aquisição do objeto entregue ao adquirente num outro Estado-Membro estiver sujeita, em razão da qualidade do adquirente, à legislação em matéria de imposto sobre o volume de negócios.

[...]

3. Compete ao empresário provar que os requisitos previstos nos n.ºs 1 e 2 estão preenchidos. [...]

13 O § 17c, n.º 1, do Regulamento de aplicação do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) impõe ao fornecedor as obrigações seguintes:

«No caso de entregas intracomunitárias (§ 6a, n.ºs 1 e 2, da [UStG]), o empresário abrangido pelo âmbito de aplicação do presente regulamento deve provar através de documentos contabilísticos que estão reunidos os requisitos da isenção fiscal, facultando a este respeito também o número de identificação de IVA do adquirente. A contabilidade deve evidenciar de forma clara e facilmente verificável que esses requisitos foram preenchidos.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

14 Em novembro de 1998, uma filial da VSTR, com sede na Alemanha, vendeu duas máquinas trituradoras de pedra à Atlantic International Trading Co. (a seguir «Atlantic»), com sede nos Estados Unidos. A Atlantic tinha uma sucursal em Portugal, mas não estava registada para efeitos de IVA em nenhum Estado-Membro.

15 A filial da VSTR solicitou à Atlantic a comunicação do seu número de identificação para efeitos de IVA, tendo-lhe esta respondido que tinha revendido os bens em causa a uma empresa com sede na Finlândia da qual facultou o número de identificação para efeitos de IVA, que a referida filial verificou.

16 Posteriormente, esses bens foram levantados nas instalações da filial da VSTR por uma transportadora mandatada pela Atlantic para serem enviados por via terrestre para Lübeck (Alemanha), e depois expedidos por via marítima para a Finlândia.

17 A filial da VSTR emitiu à Atlantic uma fatura sem IVA referente à entrega das máquinas trituradoras de pedra, nela indicando o número de identificação para efeitos de IVA da empresa finlandesa à qual esses bens foram revendidos.

18 Contudo, o Finanzamt Plauen considerou que a entrega feita pela filial da VSTR à Atlantic não podia estar isenta de IVA uma vez que a primeira não facultou o número de identificação para efeitos de IVA da segunda.

19 Chamado a pronunciar-se em primeira instância, o Sächsisches Finanzgericht negou provimento ao recurso de anulação interposto pela VSTR desta decisão do Finanzamt Plauen.

20 A VSTR interpôs então recurso de «Revision» no Bundesfinanzhof, alegando que o fundamento da recusa de isenção de IVA invocado pelo Finanzamt Plauen é contrário à Sexta Diretiva. Este sustenta, pelo contrário, que os Estados-Membros podem, sem infringir o direito da União, fazer depender a isenção de uma entrega intracomunitária da condição de o adquirente possuir num Estado-Membro um número de identificação para efeitos de IVA.

21 O Bundesfinanzhof observa que a operação em causa no processo principal deu lugar a duas entregas sucessivas, a primeira realizada pela filial da VSTR à Atlantic e a segunda pela Atlantic à empresa finlandesa.

- 22 O Bundesfinanzhof entende que a primeira entrega poderia estar isenta de IVA enquanto entrega intracomunitária, na condição de, nomeadamente, nos termos do § 6a, n.º 1, primeiro período, ponto 3, da UStG, a aquisição dos bens pelo adquirente estar efetivamente sujeita a tributação na Finlândia, e considera que uma condição deste tipo pode implicar que o adquirente disponha efetivamente no Estado-Membro de destino de um número de identificação para efeitos de IVA para que a Administração deste último Estado-Membro possa sujeitar a operação ao IVA.
- 23 Considera que a isenção de IVA poderia ser recusada, nos termos do § 17c, n.º 1, primeiro período, do Regulamento de aplicação do imposto sobre o volume de negócios, que impõe que o fornecedor transmita a prova contabilística do número de identificação do adquirente para efeitos de IVA.
- 24 O Bundesfinanzhof precisa que, embora o artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva não exija expressamente que, para que uma entrega intracomunitária seja isenta de IVA, o adquirente opere ao abrigo de um número individual de identificação para efeitos de IVA, essa exigência pode todavia resultar da condição, enunciada na referida disposição, de que este adquirente seja um «sujeito passivo [...] agindo como tal num [outro] Estado-Membro». Além disso, interroga-se sobre se, tendo em conta os artigos 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, na sua redação que resulta do artigo 28.º-H da referida diretiva, e 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da mesma diretiva, esta condição autoriza os Estados-Membros a impor essa regra de prova ao fornecedor, em particular quando, como no processo principal, o adquirente, estabelecido num Estado terceiro, não esteja registado em nenhum Estado-Membro e, além disso, o fornecedor não tenha feito prova de que o adquirente declarou a aquisição intracomunitária à Administração Fiscal.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio também tem dúvidas sobre se a obrigação de facultar o número de identificação para efeitos de IVA pode ser justificada pela correspondência, prevista pela Sexta Diretiva e consagrada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, entre a isenção da entrega intracomunitária e a tributação da aquisição intracomunitária.
- 26 O Bundesfinanzhof decidiu, assim, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) A Sexta Diretiva [...] permite que os Estados-Membros considerem a existência de uma entrega intracomunitária isenta do pagamento de imposto apenas quando o sujeito passivo prove, por via contabilística, o número de identificação de IVA do adquirente?
- 2) Para a resposta a dar a esta questão, é importante determinar:
- se o adquirente é um empresário estabelecido num país terceiro, que, embora tenha expedido o objeto da entrega de um Estado-Membro para outro no âmbito de uma operação em cadeia, não está registado para efeitos de IVA em nenhum Estado-Membro, e
  - se o sujeito passivo provou que o adquirente apresentou uma declaração fiscal relativa à aquisição intracomunitária?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Observações preliminares*

- 27 O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que isenta de IVA as entregas intracomunitárias, insere-se no regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, previsto no título XVI A desta diretiva, cujo objetivo é atribuir a receita fiscal ao Estado-Membro onde tem lugar o consumo final dos bens entregues (v., designadamente, acórdão de 7 de dezembro de 2010, R, C-285/09, Colet., p. I-12605, n.º 37).

- 28 O mecanismo criado por este regime transitório consiste, por um lado, na isenção, no Estado-Membro de partida, da entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário, completada pelo direito à dedução ou reembolso do IVA pago a montante nesse Estado-Membro e, por outro, na tributação, por parte do Estado-Membro de chegada, da aquisição intracomunitária. Garante assim uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros interessados (v., neste sentido, designadamente, acórdão R, já referido, n.º 38) e permite evitar a dupla tributação e, assim, garantir a neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., designadamente, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colet., p. I-7797, n.º 25, e Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 23).
- 29 No que diz respeito às condições nas quais uma operação pode ser qualificada de entrega intracomunitária na aceção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, decorre da jurisprudência que são abrangidas por este conceito e estão, portanto, isentas de IVA as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro, mas no interior da União, 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 início da expedição ou do transporte dos bens (v., designadamente, acórdão R, já referido, n.º 40).
- 30 Com exceção destas condições relativas à qualidade de sujeito passivo, à transferência do poder de dispor de um bem como proprietário e à deslocação física de bens de um Estado-Membro para outro, não se pode assim exigir o preenchimento de nenhuma outra condição para qualificar uma operação de entrega ou de aquisição intracomunitárias de bens (v. acórdão Teleos e o., já referido, n.º 70), sendo certo que o conceito de entrega intracomunitária, tal como o de aquisição intracomunitária, tem um carácter objetivo e aplica-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa (v., designadamente, acórdão Teleos e o., já referido, n.º 38).
- 31 Embora as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio sejam relativas à qualidade de sujeito passivo do adquirente, o Tribunal de Justiça entende que é entretanto necessário dar também ao órgão jurisdicional de reenvio indicações sobre a condição relativa ao transporte. Com efeito, uma vez que o litígio no processo principal diz respeito a uma operação na qual os bens vendidos foram objeto de duas entregas sucessivas, mas de apenas um transporte intracomunitário, a qualificação de entrega intracomunitária da primeira entrega, entre a filial da VSTR e a Atlantic, que pode ser isenta de IVA por esse facto nos termos do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, depende da questão de saber se, como sugere a decisão de reenvio, esse transporte pode efetivamente ser imputado a esta primeira entrega (v., neste sentido, acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Colet., p. I-3227, n.º 45, e de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Colet., p. I-13335, n.º 21).
- 32 A resposta a esta questão depende de uma apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto (v. acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.º 27) e, nomeadamente, da determinação do momento em que o poder de dispor do bem como proprietário foi transmitido ao destinatário final (v. acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.ºs 31 a 35). Com efeito, no caso de a segunda transferência do poder de dispor do bem como proprietário ter ocorrido antes de o transporte intracomunitário ter lugar, este já não pode ser imputado à primeira entrega a favor do primeiro adquirente (v., neste sentido, acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.º 33).
- 33 Deste modo, no processo principal, a entrega da filial da VSTR à Atlantic não constituiria uma entrega intracomunitária isenta de IVA nos termos do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, no caso de a segunda transferência de propriedade dos bens em causa, da Atlantic para a empresa finlandesa, ter ocorrido antes do transporte intracomunitário desses bens para a Finlândia.

- 34 Quanto aos elementos de apreciação que podem ser tidos em conta, o Tribunal de Justiça já decidiu que, quando o primeiro adquirente tenha obtido o direito de dispor de um bem como proprietário no território do Estado-Membro da primeira entrega, manifeste a intenção de transportar esse bem para outro Estado-Membro e se apresente com o seu número de identificação para efeitos de IVA atribuído por este último Estado, o transporte intracomunitário deve ser imputado à primeira entrega, na condição de o direito de dispor do bem como proprietário ter sido transferido para o segundo adquirente no Estado-Membro de destino do transporte intracomunitário (v. acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.ºs 44 e 45).
- 35 Todavia, o Tribunal de Justiça também precisou que não é esse o caso se, após a transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário, o fornecedor que efetuou a primeira entrega tiver sido informado por este adquirente de que o bem seria revendido a outro sujeito passivo antes de deixar o Estado-Membro de entrega (acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.º 36).
- 36 Resulta da decisão de reenvio que os factos no processo principal correspondem em parte a esta última hipótese, uma vez que a Atlantic precisou à filial da VSTR, antes do transporte dos bens em causa para a Finlândia, que estes já tinham sido revendidos a uma empresa finlandesa, cujo número de identificação para efeitos de IVA lhe comunicou.
- 37 Contudo, estas circunstâncias não são suscetíveis de demonstrar, por si sós, que a transferência para a empresa finlandesa do direito de dispor dos bens em causa como proprietário tenha tido lugar antes do seu transporte para a Finlândia e compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se, tendo em conta o conjunto das circunstâncias do caso concreto, foi isso ou não o que sucedeu.
- 38 Daqui decorre que, na medida em que a entrega no processo principal pode constituir uma entrega intracomunitária, há que responder às duas questões submetidas.

*Quanto às duas questões submetidas*

- 39 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro faça depender a isenção de IVA de uma entrega intracomunitária da comunicação, pelo fornecedor, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente. O órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que precise se o facto de o adquirente estar estabelecido num Estado terceiro, sem, por outro lado, estar registado num Estado-Membro, ou se o facto de o fornecedor provar que o adquirente declarou a aquisição intracomunitária são suscetíveis de alterar a resposta a estas questões.
- 40 O requisito enunciado no artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, segundo o qual o adquirente deve ser um «sujeito passivo [...] agindo como tal num [outro] Estado-Membro [...]», não implica, por si só, que o adquirente opere ao abrigo de um número de identificação para efeitos de IVA no âmbito da aquisição em causa.
- 41 As questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio devem, por isso, ser entendidas como dizendo respeito às regras de prova suscetíveis de serem impostas ao fornecedor para demonstrar que o requisito relativo à qualidade de sujeito passivo do adquirente é respeitado na operação em causa.
- 42 A este propósito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de disposição acerca desta matéria na Sexta Diretiva, uma vez que esta prevê apenas no seu artigo 28.º-C, A, primeiro membro de frase, que compete aos Estados-Membros fixar as condições nas quais isentam as entregas intracomunitárias de bens, a questão dos meios de prova suscetíveis de serem apresentados pelos sujeitos passivos para beneficiarem da isenção de IVA é da competência dos Estados-Membros (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Collée, n.º 24, e R, n.º 43).

- 43 O Tribunal de Justiça precisou também que cabe ao fornecedor de bens fazer prova de que as condições previstas para aplicação do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, incluindo as impostas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correta e simples das isenções e para evitar eventuais fraudes, evasões e abusos, estão preenchidas (v., neste sentido, acórdão R, já referido, n.º 46).
- 44 Além disso, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, na sua redação que resulta do artigo 28.º-H da mesma diretiva, confere aos Estados-Membros a faculdade de adotar medidas destinadas a garantir a exata cobrança do imposto e a evitar a fraude, desde que essas medidas, nomeadamente, não vão além do que é necessário para atingir tais objetivos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Collée, n.º 26, e R, n.º 45). Essas medidas não podem, por isso, ser utilizadas de modo a pôr em causa a neutralidade do IVA, a qual constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v. acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 46, e Collée, n.º 26).
- 45 Assim, o facto de fazer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas são respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto (v. acórdão Collée, já referido, n.º 29).
- 46 Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se as exigências de fundo forem cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais, e só assim não será se a violação destas exigências formais tiver por efeito impedir a produção da prova segura do cumprimento das exigências de fundo (v. acórdão Collée, já referido, n.º 31), sem prejuízo, contudo, de que o fornecedor de bens não tenha intencionalmente participado numa fraude fiscal que ponha em perigo o bom funcionamento do sistema comum do IVA. Com efeito, neste último caso, o Tribunal de Justiça decidiu que o princípio da neutralidade fiscal não pode ser validamente invocado por essa pessoa (v. acórdão R, já referido, n.º 54).
- 47 Resulta do exposto que os Estados-Membros têm a faculdade de impor ao fornecedor de bens que faça prova de que o adquirente é um sujeito passivo que atua enquanto tal num Estado-Membro diferente do de partida da expedição ou do transporte dos bens em causa, desde que sejam respeitados os princípios gerais de direito e, em particular, a exigência de proporcionalidade.
- 48 Quanto à questão de saber se estas exigências são respeitadas quando, como no processo principal, um Estado-Membro impõe ao fornecedor que transmita o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, não se pode contestar que este número de identificação está intimamente ligado à qualidade de sujeito passivo no regime instituído pela Sexta Diretiva. O artigo 22.º, n.º 1, alínea c), primeiro e terceiro travessões, da Sexta Diretiva, na sua redação que resulta do artigo 28.º-H da mesma diretiva, impõe assim aos Estados-Membros que tomem as medidas necessárias para que um sujeito passivo seja identificado por um número individual.
- 49 Contudo, esta prova não pode, em todos os casos, depender exclusivamente da indicação do referido número, uma vez que a definição de sujeito passivo, constante do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, visa apenas uma pessoa que executa, de forma independente e em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2 desse artigo, sejam quais forem os objetivos ou os resultados desta atividade, sem fazer depender esta qualidade do facto de essa pessoa dispor de um número de identificação para efeitos de IVA. Além disso, resulta da jurisprudência que um sujeito passivo age nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua atividade tributável (v., neste sentido, acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.º 42).
- 50 Não se pode também excluir que um fornecedor não disponha, por uma razão ou por outra, do referido número, já que o cumprimento desta obrigação pelo fornecedor depende das informações recebidas do adquirente.

- 51 Assim, embora o número de identificação para efeitos de IVA faça prova do estatuto fiscal do sujeito passivo e facilite o controlo das operações intracomunitárias, trata-se contudo apenas de uma exigência formal, que não pode pôr em causa o direito à isenção de IVA na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam preenchidos (v. acórdão de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, n.º 60).
- 52 Por conseguinte, apesar de ser legítimo exigir ao fornecedor que aja de boa-fé e tome todas as medidas que razoavelmente lhe podem ser exigidas para se assegurar de que a operação que efetua não o leva a participar numa fraude fiscal (v. acórdão *Euro Tyre Holding*, já referido, n.º 38), os Estados-Membros iriam além das medidas estritamente necessárias à boa cobrança do imposto se recusassem o benefício da isenção de IVA a uma entrega intracomunitária unicamente por o número de identificação para efeitos de IVA não ter sido transmitido pelo fornecedor, quando este não pode, de boa-fé, e após ter tomado todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas, transmitir esse número, mas transmite, por outro lado, indicações suscetíveis de demonstrar suficientemente que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal na operação em causa.
- 53 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, o fornecedor pediu o número de identificação à *Atlantic* e que esta, que não o tinha, lhe transmitiu o número de identificação do segundo adquirente. Assim, nem um nem outro destes intervenientes parecem ter agido de forma fraudulenta. Além disso, a entrega em causa no processo principal respeita a bens que, por natureza, parecem destinados a ser utilizados no quadro de uma atividade económica.
- 54 O facto de o adquirente estar, como no processo principal, estabelecido num Estado terceiro não pode, em princípio, ser suscetível de justificar uma resposta diferente. Com efeito, nem o regime transitório da Sexta Diretiva relativo à entrega intracomunitária nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça nesta matéria fazem qualquer distinção consoante o local de estabelecimento do adquirente.
- 55 Quanto à circunstância de o fornecedor ter apresentado a declaração fiscal do adquirente relativa à sua aquisição intracomunitária, há que recordar que, como foi decidido no n.º 30 do presente acórdão, com exceção das condições relativas à qualidade dos sujeitos passivos, à transferência do poder de dispor de um bem como proprietário e à deslocação física de bens de um Estado-Membro para outro, não se pode impor nenhuma outra condição para qualificar uma operação de entrega ou de aquisição intracomunitária de bens. Assim, para beneficiar da isenção nos termos do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, não pode ser imposto ao fornecedor que faculte elementos de prova relativos à tributação da aquisição intracomunitária dos bens em causa.
- 56 Além disso, não se pode considerar que essa declaração constitui, só por si, uma prova determinante da qualidade de sujeito passivo do adquirente, podendo apenas representar um indício (v., por analogia, acórdãos *Teleos e o.*, já referido, n.º 71, e de 27 de setembro de 2007, *Twoh International*, C-184/05, *Colet.*, p. I-7897, n.º 37).
- 57 Por conseguinte, a circunstância de o fornecedor ter apresentado ou não esta declaração também não é suscetível de alterar a resposta às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 58 Tendo em conta o exposto, há assim que responder às duas questões que o artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro faça depender a isenção de IVA de uma entrega intracomunitária da transmissão, pelo fornecedor, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, sem prejuízo, todavia, de que a recusa de conceder essa isenção não tenha por único fundamento a circunstância de essa obrigação não ter sido respeitada quando o fornecedor não possa, de boa-fé, e após ter tomado todas as medidas que lhe podem razoavelmente ser exigidas, transmitir esse número de identificação e transmita, por outro lado, indicações suscetíveis de demonstrar suficientemente que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal na operação em causa.

## Quanto às despesas

- 59 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

**O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro faça depender a isenção de imposto sobre o valor acrescentado de uma entrega intracomunitária da transmissão, pelo fornecedor, do número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do adquirente, sem prejuízo, todavia, de que a recusa de conceder essa isenção não tenha por único fundamento a circunstância de essa obrigação não ter sido respeitada quando o fornecedor não possa, de boa-fé, e após ter tomado todas as medidas que lhe podem razoavelmente ser exigidas, transmitir esse número de identificação e transmitir, por outro lado, indicações suscetíveis de demonstrar suficientemente que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal na operação em causa.**

Assinaturas