



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

19 de dezembro de 2013*

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 146.º — Isenções na exportação — Artigo 131.º — Condições fixadas pelos Estados-Membros — Legislação nacional que exige que o bem destinado a exportação saia do território aduaneiro da União Europeia no prazo fixo de 90 dias após a entrega»

No processo C-563/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Kúria (Hungria), por decisão de 18 de outubro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de dezembro de 2012, no processo

BDV Hungary Trading kft., em liquidação,

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 24 de outubro de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da BDV Hungary Trading kft., em liquidação, por Á. Gerey e D. Sobor, ügyvédek,
- em representação da Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, por Zs. Szilveszter e Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- em representação do Governo húngaro, por K. Szíjjártó, M. Z Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por I. Pouli e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, V. Bottka e A. Sipos, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 15.º 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 pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»), e dos artigos 131.º, 146.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a BDV Hungary Trading kft. (a seguir «BDV»), em liquidação voluntária, à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional de Finanças da Região da Hungria Central, pertencente à Administração Fiscal e Aduaneira Nacional), a respeito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre a entrega de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 15.º, pontos 1 e 2, da Sexta Diretiva estabelece:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

1. As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;
2. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no território do país, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de barcos de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;

[...]»

- 4 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva. Em conformidade com os considerandos 1 e 3 da Diretiva 2006/112, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional numa estrutura e redação adaptadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais. As disposições da Diretiva 2006/112 são assim, no essencial, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Diretiva.

5 Em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112:

«Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

6 Nos termos do artigo 131.º desta diretiva:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 [do título IX da Diretiva 2006/112] aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

7 No capítulo 6, sob a epígrafe «Isenções na exportação», do título IX da referida diretiva, o artigo 146.º dispõe, no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;
- b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;

[...]»

8 O artigo 273.º da Diretiva 2006/112 estabelece:

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

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

Direito húngaro

9 O artigo 11.º, n.º 1, da Lei n.º LXXIV de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (*Magyar Közlöny* 1992/128, a seguir «antiga lei do IVA»), define «exportação de produtos», da seguinte forma:

«Exportação de produtos: qualquer entrega de produtos por cuja consequência direta a autoridade aduaneira, até ao último dia do terceiro mês seguinte ao mês em que foi efetuada a entrega, dê saída aos produtos para o território de um país terceiro, como destino final. Os produtos não podem ser utilizados ou valorizados entre o momento da entrega e o da saída do território, sem prejuízo de ensaio ou de produção para ensaio.»

10 Nos termos do artigo 29.º desta lei:

«Estão isentos do imposto:

a) as exportações de produtos,

[...]»

11 A Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (*Magyar Közlöny* 2007/155, a seguir «nova lei do IVA»), entrou em vigor em 1 de janeiro de 2008. O artigo 98.º da referida lei dispõe:

«1. Estão isentos do imposto as entregas de produtos expedidos por via postal ou transportados a partir do país para um país fora da Comunidade, na condição de que a expedição ou o transporte:

a) sejam efetuados pelo próprio fornecedor ou por um terceiro que aja por sua conta;

b) sejam efetuados pelo próprio adquirente ou por um terceiro que aja por sua conta, desde que preenchidas as condições suplementares previstas nos n.ºs 3 e 4 [deste artigo] ou nos artigos 99.º e 100.º da presente lei.

2. O n.º 1 é aplicável desde que preenchidas as seguintes condições:

a) A autoridade que dá saída aos produtos do território da Comunidade deve ter certificado que os produtos saíram do território da Comunidade no momento da entrega ou dentro dos 90 dias seguintes à data em que a entrega foi efetuada, e

b) Os produtos entregues não podem, dentro do prazo previsto na alínea a), ser utilizados em conformidade com a finalidade a que se destinam nem ser valorizados, sem prejuízo de ensaio ou de produção para ensaio.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 No decurso dos anos de 2007 e de 2008, a BDV operava no sector do comércio de conservas por grosso. No âmbito da sua atividade, esta empresa vendia em Estados terceiros os produtos que fabricava na Hungria. Os contratos celebrados com os compradores estabelecidos fora do território aduaneiro da União previam uma das cláusulas do comércio internacional elaboradas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas ditas «Incoterms 2000»), ou seja, a cláusula «à saída da fábrica» («ex-works» ou EXW), que implica que o comprador levanta a mercadoria à saída das instalações do vendedor.

13 No decurso de uma fiscalização efetuada à BDV, relativa ao período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009, com exceção do período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de março de 2008, a Administração Fiscal constatou que, na sua contabilidade do IVA e nas suas declarações de IVA relativas ao período objeto de fiscalização, a empresa qualificou algumas das suas operações como vendas para exportação, mas os produtos destinados à exportação só saíram do território aduaneiro da União após a expiração do prazo previsto para o efeito no artigo 11.º, n.º 1, da antiga lei do IVA e, após 1 de janeiro de 2008, no artigo 98.º, n.º 1, da nova lei do IVA.

14 Por decisão de 2 de outubro de 2010, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága apurou a cargo da BDV um adicional de imposto a título de retificação fiscal e uma multa por mora, alegando que a expedição das mercadorias para os Estados terceiros tinha ocorrido após o prazo previsto na legislação nacional.

- 15 A BDV recorreu desta decisão, alegando que as disposições da antiga e da nova lei do IVA são contrárias à Sexta Diretiva e à Diretiva 2006/112. No recurso, a recorrente salientou que todas as entregas objeto da decisão foram efetivamente expedidas para fora da União. Além disso, em virtude da cláusula contratual «ex-works», a responsabilidade pelo transporte das mercadorias incumbia aos compradores. Assim, tendo lembrado regularmente aos compradores a necessidade de efetuarem o transporte das mercadorias para fora da União dentro do prazo previsto para o efeito, a BDV terá usado da diligência devida.
- 16 O Budapest Környéki Törvényszék (tribunal de Budapeste) concedeu provimento ao recurso da BDV. Este tribunal considerou que o prazo de saída estabelecido na legislação húngara não pode ser aplicado sempre que se constate que os produtos foram efetivamente exportados. Com efeito, as condições a que os Estados-Membros podem sujeitar a isenção na exportação, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não devem ir além do necessário para atingir os objetivos definidos pela Sexta Diretiva e pela Diretiva 2006/112 nem podem comprometer a neutralidade do IVA.
- 17 A demandada no processo principal interpôs recurso desta sentença para a Kúria (Supremo Tribunal). Alega que, em conformidade com a legislação nacional, uma operação de venda só pode ser qualificada de venda para exportação isenta se o produto sair do território da União no prazo fixado na lei nacional.
- 18 A Kúria salienta, a este respeito, que este prazo de saída é, não um prazo processual, dito «prazo técnico», que pode ser corrigido, mas um «prazo prescricional substantivo». Por esta razão, quando a Administração Fiscal constatar a ultrapassagem desse prazo, as operações económicas em causa não podem ser qualificadas de «vendas para exportação isentas», pelo que tais operações ficam sujeitas a tributação.
- 19 Nestas condições, a Kúria decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O artigo 15.º da [Sexta Diretiva] e o artigo 146.º da [Diretiva 2006/112] podem ser interpretados no sentido de que o transporte, para fora do território comunitário, dos bens destinados à exportação deve ser efetuado dentro de um determinado prazo para que se possa qualificar de entrega para exportação isenta?
 - 2) Para a resposta à primeira questão devem considerar-se relevantes as cláusulas do comércio internacional; o facto de o vendedor, o comprador ou o transportador terem agido de boa ou de má-fé, com a diligência devida ou de modo eventualmente negligente; o período a que respeita a declaração, ou o facto de o transporte dos bens ser realizado efetivamente fora do prazo, mas antes de decorrido o prazo de prescrição para a liquidação do imposto?
 - 3) É compatível com os princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade o facto de a legislação de um Estado-Membro prever requisitos adicionais aos estabelecidos nas [diretivas citadas] e fazer depender de requisitos objetivos e cumulativos que delas não constam a qualificação de uma exportação de isenta?
 - 4) Podem os artigos 15.º da [Sexta Diretiva] e 131.º e 273.º da [Diretiva 2006/112] ser interpretados no sentido de que, para a prevenção da evasão, do abuso e da fraude fiscais e com vista a uma correta liquidação e cobrança do imposto, um Estado-Membro pode sujeitar as exportações isentas a requisitos como os previstos no artigo 11.º, n.º 1, da [antiga lei do IVA] e no artigo 98.º, n.º 1, da [nova lei do IVA]?

- 5) É compatível com os princípios fundamentais do direito da União e com as disposições das diretivas o facto de, por não serem cumpridos os requisitos que não constam [do artigo 15.º da Sexta Diretiva e do artigo 146.º da Diretiva 2006/112], a Administração Fiscal alterar a qualificação de uma exportação isenta e exigir o pagamento do imposto ao sujeito passivo? Caso a resposta seja afirmativa, em que circunstâncias é isso possível?»

Quanto às questões prejudiciais

- 20 A título liminar, há que salientar que as questões colocadas se referem à Sexta Diretiva e à Diretiva 2006/112, mas o litígio do processo principal diz respeito a operações de venda que foram realizadas após 1 de janeiro de 2007. Como salientado no n.º 4 do presente acórdão, a Diretiva 2006/112 foi revogada e substituída, a partir daquela data, pela Sexta Diretiva. Nestas condições, há que apreciar as questões colocadas, unicamente, por referência às disposições da Diretiva 2006/112.
- 21 Com as suas questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, essencialmente, se os artigos 146.º, n.º 1, e 131.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional segundo a qual, no âmbito de uma entrega para exportação, os bens destinados a serem exportados para fora da União devem sair do território da União dentro do prazo fixo de três meses ou 90 dias a contar da data da entrega, quando a simples ultrapassagem deste prazo tem por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção desta entrega.
- 22 Como resulta da decisão de reenvio, estas questões têm concretamente por objeto a questão de saber se uma legislação nacional pode exigir que, no caso de uma entrega de bens com destino à exportação, a exportação seja feita num determinado prazo para poder ser considerada como entrega para exportação isenta.
- 23 A este respeito, há que salientar que, nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade. Esta disposição deve ser interpretada em conjugação com o artigo 14.º, n.º 1, da mesma diretiva, nos termos do qual se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.
- 24 Decorre destas disposições, e designadamente do termo «expedidos» empregado no referido artigo 146.º, n.º 1, alínea b), que a exportação de um bem é efetuada e que a exoneração da entrega para exportação é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tiver sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União (v., quanto às entregas intracomunitárias, acórdãos de 27 de setembro de 2007, *Teleos e o.*, C-409/04, Colet., p. I-7797, n.º 42; de 7 de dezembro de 2010, *R.*, C-285/09, Colet., p. I-12605, n.º 41; e de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, n.ºs 31 e 32 e jurisprudência referida).
- 25 No processo principal, está assente que as entregas de bens no sentido do artigo 14.º da Diretiva 2006/112 ocorreram e que os bens em causa nas operações objeto do processo principal saíram fisicamente do território da União.
- 26 Contrariamente às disposições da Diretiva 2006/112 relativas ao direito de dedução, invocadas pelo Governo húngaro, nos termos das quais este direito é exercido, em princípio, no decurso do período em que se constituiu, o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva não estabelece a condição de que o bem destinado a exportação deva ter saído do território da União num prazo determinado, para que a

isenção na exportação prevista nesse artigo seja aplicável. Esse prazo é previsto apenas a título excepcional no artigo 147.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes.

- 27 Daqui decorre que a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 não pode depender de um prazo determinado para o bem em causa sair do território aduaneiro da União, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação.
- 28 Contudo, como resulta do artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta diretiva, de que o artigo 146.º faz parte, aplicam-se nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.
- 29 No exercício das competências que lhes são atribuídas pelo referido artigo 131.º, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se contam os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Colet., p. I-771, n.º 18, e acórdão R., já referido, n.º 45 e jurisprudência referida).
- 30 Mais concretamente, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objetivos e aos princípios decorrentes da legislação da União em causa (v., nomeadamente, acórdão de 18 de novembro de 2010, X, C-84/09, Colet., p. I-11645, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 31 Assim, embora seja legítimo que as medidas adotadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (acórdão *Netto Supermarkt*, já referido, n.º 20).
- 32 No que se refere ao objetivo prosseguido pelo prazo previsto tanto na antiga como na nova lei do IVA para a saída dos produtos destinados à exportação do território aduaneiro da União, o Governo húngaro indicou que esse prazo é necessário para controlo da condição de saída, que é pressuposto da isenção na exportação, e permite à Administração Fiscal prevenir qualquer possível fraude, evasão ou abuso.
- 33 A este respeito, há que recordar que a luta contra qualquer possível fraude, evasão fiscal ou abuso é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva 2006/112 (acórdão de 6 de dezembro de 2012, *Bonik*, C-285/11, n.º 35 e jurisprudência referida). Assim, o Tribunal de Justiça declarou que o objetivo da prevenção da fraude fiscal justifica por vezes exigências elevadas quanto às obrigações dos fornecedores (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *Teleos e o.*, n.º 58, e *Netto Supermarkt*, n.º 22).
- 34 Assim, em princípio, é permitido aos Estados-Membros fixarem um prazo razoável de exportação, tendo em conta as práticas comerciais no domínio da exportação para Estados terceiros, a fim de verificarem se um bem objeto de uma entrega para exportação saiu efetivamente da União.
- 35 Com efeito, como salientou a Comissão nas suas observações, impor ao vendedor de um bem destinado a exportação um prazo determinado para o bem sair do território aduaneiro da União constitui um meio adequado a este fim.
- 36 No entanto, tal prazo, cuja expiração permite tributar a entrega do bem destinado a exportação, não deve ir além do que é necessário para esse fim.

- 37 A este respeito, há que salientar, em primeiro lugar, que o facto de uma entrega de um bem destinado a exportação ser tributado em virtude de uma legislação como a que está em causa no processo principal, quando o bem em causa não tiver saído do território da União no prazo determinado por essa legislação, não significa que essa legislação tenha de ser considerada desproporcionada. Em conformidade com o princípio fundamental do sistema comum do IVA, este imposto aplica-se a todas as operações de produção ou de distribuição (v., designadamente, acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 22, e acórdão Bonik, já referido, n.º 28). Daqui decorre que uma entrega de um bem destinado a exportação pode, em princípio, ser tributada, quando a operação em causa não cumprir, num prazo razoável previsto na legislação nacional, as condições estabelecidas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112.
- 38 Todavia, segundo as indicações fornecidas pelo tribunal de reenvio, o prazo de saída em causa no processo principal constitui um prazo prescricional substantivo, cuja expiração é insanável. Assim, desde que um bem destinado a exportação não saia do território aduaneiro da União no prazo fixado pela antiga e pela nova lei do IVA, a entrega desse bem é definitivamente tributada, mesmo que o bem em causa tenha efetivamente saído da União após a expiração do prazo previsto nessa legislação.
- 39 A este respeito, há que salientar que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita a isenção na exportação a um prazo de saída com o objetivo de lutar contra a evasão e a fraude fiscais, mas que não permite aos sujeitos passivos demonstrar, para poderem beneficiar da isenção, que a condição de saída foi cumprida após a expiração do prazo, e que não dá aos sujeitos passivos o direito de reembolso do IVA já pago em virtude do incumprimento do dito prazo quando os mesmos sujeitos passivos forneçam a prova de que a mercadoria saiu do território aduaneiro da União, vai além do que é necessário para atingir o referido objetivo.
- 40 Com efeito, numa situação em que as condições da isenção na exportação previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 estão cumpridas, ou seja, estando provada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA em virtude de tal entrega (v., por analogia, acórdão Collée, já referido, n.º 30 e jurisprudência referida). Nestas circunstâncias, já não existe, em princípio, um risco de fraude fiscal ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação.
- 41 Assim, há que declarar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal vai além do que é necessário para atingir o objetivo de prevenir a evasão e a fraude fiscais.
- 42 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder às questões prejudiciais que os artigos 146.º, n.º 1, e 131.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional segundo a qual, no âmbito de uma entrega para exportação, os bens destinados a exportação para fora da União devem sair do território da União num prazo fixo de três meses ou 90 dias após a data da entrega, se a mera expiração desse prazo tiver por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção dessa entrega.

Quanto às despesas

- 43 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 (Quinta Secção) declara:

Os artigos 146.º, n.º 1, e 131.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional segundo a qual, no âmbito de uma entrega para exportação, os bens destinados a exportação para fora da União Europeia devem sair do

território da União Europeia num prazo fixo de três meses ou 90 dias após a data da entrega, se a mera expiração desse prazo tiver por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção dessa entrega.

Assinaturas