



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

6 de setembro de 2012*

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 138.º, n.º 1 — Condições de isenção de uma operação intracomunitária caracterizada pela obrigação do comprador de assegurar o transporte do bem do qual dispõe como um proprietário a partir do momento da carga — Obrigação do vendedor de provar que o bem deixou fisicamente o território do Estado-Membro de entrega — Cancelamento, com efeito retroativo, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente»

No processo C-273/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Baranya Megyei Bíróság (Hungria), por decisão de 18 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de junho de 2011, no processo

Mecsek-Gabona Kft

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J.N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, U. Løhmus (relator), A. Rosas, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Sztranc-Sławiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 10 de maio de 2012,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e V. Bottka, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: húngaro.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 138.º, n.º 1, 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), conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO L 326, p. 1, a seguir «Diretiva 2006/112»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Mecsek-Gabona Kft (a seguir «Mecsek-Gabona») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional de Finanças de Dél-dunántúl, a seguir «Főigazgatóság»), a propósito da recusa, desta Administração, de conceder à recorrente no processo principal o benefício da isenção de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a respeito de uma operação que qualificou de entrega de bens intracomunitária.

Quadro jurídico

Diretiva 2006/112

- 3 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União então em vigor em matéria de IVA, nomeadamente a 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).
- 4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da Diretiva 2006/112 dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade [...].»
- 5 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»
- 6 O título IX da referida diretiva, intitulado «Isenções», contém dez capítulos sendo o primeiro consagrado às disposições gerais. O artigo 131.º, artigo único deste capítulo, prevê:

«As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 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 O artigo 138.º, que figura no capítulo 4, intitulado «Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias», do referido título IX, dispõe no seu n.º 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, 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 As disposições dos artigos 131.º e 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 reproduzem, no essencial, o conteúdo do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO L 102, p. 18).

- 9 O título XI da Diretiva 2006/112, intitulado «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», inclui, designadamente, um capítulo 2, intitulado «Identificação», e um capítulo 3, intitulado «Faturação».

- 10 O referido capítulo 2 inclui, designadamente, o artigo 214.º que tem a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

[...]

- b) Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.º 3 do artigo 3.º, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias;

[...]»

- 11 O artigo 220.º, que faz parte do capítulo 3 do mesmo título, dispõe no seu n.º 1:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

[...]

- 3) Relativamente às entregas de bens efetuadas nas condições previstas no artigo 138.º;

[...]»

- 12 O artigo 226.º, que figura no referido capítulo 3, prevê:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;

[...]»

Direito húngaro

- 13 O artigo 89.º, n.º 1, da Lei n.º CXXVII, de 2007, do imposto sobre o valor acrescentado (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128), tem a seguinte redação:

«Ficam isentas de IVA – sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 3 – as entregas de bens comprovadamente expedidas ou transportadas do território nacional para o estrangeiro, mas dentro da Comunidade, independentemente de a expedição ou o transporte ser efetuado pelo vendedor, pelo adquirente ou por um terceiro agindo por conta de qualquer deles, para outro sujeito passivo que não aja nessa qualidade no território nacional, mas sim noutro Estado-Membro da Comunidade, ou ainda para uma pessoa coletiva que, não sendo sujeito passivo, se encontre registada noutro Estado-Membro da Comunidade e esteja obrigada ao pagamento do imposto.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A Mecsek-Gabona é uma sociedade húngara cuja atividade principal é o comércio por grosso de cereais, tabaco, sementes e forragens.
- 15 Em 28 de agosto de 2009, celebrou um contrato de compra e venda com a Agro-Trade srl (a seguir «Agro-Trade»), sociedade com sede em Itália, relativo a 1 000 toneladas de colza, com uma margem de variação de mais ou menos 10%, no preço de 71 500 HUF por tonelada, para efeitos de uma entrega intracomunitária de bens isenta de IVA.
- 16 Nas cláusulas relativas às modalidades de execução do dito contrato, as partes acordaram que a execução deste contrato no que se refere à quantidade se faria em função do peso carregado nas instalações do vendedor em Szentlőrinc (Hungria), conforme comprovado pelos certificados de pesagem e pelas faturas emitidas com base no referido peso. O adquirente assumia a obrigação de providenciar o meio de transporte e transportar a mercadoria para outro Estado-Membro.
- 17 Antes do referido transporte, o adquirente comunicou as matrículas dos camiões que iam levantar as mercadorias nas instalações da Mecsek-Gabona. Após pesagem dos camiões, foram anotadas as quantidades dos produtos adquiridos nas declarações de expedição CMR (declarações de expedição emitidas com base na Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, assinada em Genebra, em 19 de maio de 1956, conforme alterada pelo Protocolo de 5 de julho de 1978) e os transportadores apresentaram as guias de remessas carimbadas. O vendedor fotocopiou o primeiro exemplar das declarações de expedição preenchidas, ficando os originais em poder dos transportadores. As quarenta declarações de expedição CMR, cujos números de série eram seguidos, foram remetidas ao vendedor, por correio, a partir do endereço postal do adquirente em Itália.
- 18 Em 4 de setembro de 2009, foram emitidas duas faturas relativas à venda em causa no processo principal com isenção de IVA, a primeira no montante de 34 638 175 HUF e a segunda no montante de 34 555 235 HUF, para 484,45 e 483,29 toneladas de colza, respetivamente. O montante que figura na primeira fatura foi liquidado alguns dias após a entrega por uma pessoa singular de nacionalidade húngara, que depositou a referida quantia na conta da Mecsek-Gabona. Em contrapartida, a segunda fatura, que deveria ter sido liquidada nos oito meses subsequentes à entrega, não foi paga.
- 19 Uma consulta ao registo de sujeitos passivos pela recorrente no processo principal, em 7 de setembro de 2009, revelou que, nesta data, a Agro-Trade possuía um número de identificação para efeitos de IVA.

- 20 Quando da verificação da declaração fiscal da Mecsek-Gabona, a Administração Fiscal húngara enviou um pedido de informações às autoridades italianas, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1). Segundo as informações prestadas por essas autoridades, não foi possível encontrar a Agro-Trade e no endereço da sede social registada existia uma casa particular. No endereço indicado como sede social nunca funcionou nenhuma sociedade com o referido nome. Nunca tendo sido efetuado qualquer pagamento de IVA, a Agro-Trade era igualmente desconhecida da Administração Fiscal italiana. Em 14 de janeiro de 2010, o número de identificação para efeitos de IVA italiano desta sociedade tinha sido cancelado do registo com efeitos retroativos a 17 de abril de 2009.
- 21 Com base nestes elementos, a Administração Fiscal húngara de primeira instância considerou que a Mecsek-Gabona não conseguiu provar, no decurso do procedimento fiscal, a veracidade de uma entrega de bens intracomunitária objeto de isenção de IVA e declarou, por decisão de 7 de setembro de 2010, a existência de uma dívida fiscal no montante de 17 298 000 HUF, por parte desta sociedade, correspondente ao IVA relativo a setembro de 2009, à qual acrescia uma coima de 1 730 000 HUF e o pagamento de juros de mora de 950 000 HUF.
- 22 Por decisão de 18 de janeiro de 2011, a Főigazgatóság confirmou a decisão tomada pela Administração Fiscal de primeira instância, ao considerar que a Mecsek-Gabona deveria dispor de um documento comprovativo da expedição da mercadoria e do seu transporte para outro Estado-Membro. Na medida em que esta sociedade não podia apresentar esse documento durante o procedimento de fiscalização ou o documento que apresentava não podia ser considerado fidedigno, era devedora do IVA relativo à compra e venda em causa no processo principal, salvo se tiver realizado a transação de boa-fé.
- 23 Segundo a Főigazgatóság, a Mecsek-Gabona devia ter tomado mais precauções. Assim, não se devia ter limitado a verificar que a mercadoria tinha sido expedida, mas devia ter-se assegurado de que a mesma tinha chegado ao destino.
- 24 No órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente no processo principal pede a anulação da decisão da Főigazgatóság e também da decisão proferida pela Administração Fiscal de primeira instância. Alega que não lhe pode ser imputada qualquer negligência, seja no momento da celebração do contrato ou no momento de execução do mesmo, dado que, em 7 de setembro de 2009, tinha verificado o número de identificação para efeitos de IVA da Agro-Trade, que esta existia realmente e que as declarações de expedição CMR lhe tinham também sido remetidas a partir da morada italiana do adquirente. A Mecsek-Gabona acrescentou que não podia ter conhecimento do facto de a Administração Fiscal italiana ter procedido, em 14 de janeiro de 2010 e com efeitos retroativos a 17 de abril de 2009, ao cancelamento deste número de identificação e que esse cancelamento não podia, conseqüentemente, ter nenhuma influência a este respeito.
- 25 A Főigazgatóság conclui pedindo que a ação da Mecsek-Gabona seja julgada improcedente e mantém o seu argumento de que esta sociedade só podia beneficiar da possibilidade de efetuar a entrega em causa no processo principal isenta de IVA caso se tivesse certificado não só da expedição da mercadoria mas também da sua chegada ao destino.
- 26 O Baranya Megyei Bíróság considera que é necessária a interpretação do artigo 138.º da Diretiva 2006/112 para poder determinar quais as provas suficientes para demonstrar que se trata de uma entrega de bens isenta de IVA e decidir sobre a questão de saber em que medida o vendedor, quando não assegure ele mesmo o transporte, responde pelo comportamento do adquirente. Invocando o acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, Colet., p. I-7797) o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, igualmente, se o facto de o número de identificação para efeitos de IVA da Agro-Trade ter sido cancelado depois da entrega do bem pode pôr em causa a boa-fé da recorrente no processo principal e levar a concluir pela inexistência de uma entrega isenta de IVA.

27 Nestas condições, a Baranya Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que a entrega de um bem está isenta de IVA no caso de esse bem ter sido entregue a um adquirente que, quando da celebração do contrato de compra e venda, estava registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro e se tenha estipulado nesse contrato de compra e venda que o poder de disposição e o direito de propriedade sobre o referido bem se transferem para o adquirente no momento em que é carregado no meio de transporte, assumindo o adquirente a obrigação de transportar o bem para outro Estado-Membro?
- 2) Para efetuar uma entrega isenta de IVA, é suficiente, do ponto de vista do vendedor, que este verifique que a mercadoria alienada é transportada em veículos matriculados no estrangeiro e que possua as declarações de expedição CMR remetidas pelo adquirente, ou tem de se certificar que o bem alienado atravessou a fronteira nacional e que o transporte se efetuou dentro do território da União?
- 3) Pode duvidar-se que a entrega de um bem esteja isenta de IVA unicamente pelo facto de [de a Administração Fiscal] de outro Estado-Membro [cancelar] retroativamente, com efeitos anteriores à entrega desse bem, o número de identificação fiscal comunitário do adquirente?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

- 28 Com a primeira e segunda questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse conceder, a um vendedor com sede nesse Estado-Membro, uma isenção de IVA a título de entrega intracomunitária, em circunstâncias em que, por um lado, o direito de dispor de um bem como propriedade é transmitido, no território do referido Estado-Membro, a um adquirente com sede noutro Estado-Membro que dispõe, no momento da transação, de um número de identificação para efeitos de IVA nesse outro Estado-Membro e que se encarrega do transporte do referido bem para o destino do mesmo e, por outro, o vendedor se certifica de que os camiões matriculados no estrangeiro carregam o bem nas suas instalações e dispõe de declarações de expedição CMR, remetidas pelo adquirente a partir do Estado-Membro de destino, como prova de que o bem foi transportado para fora do Estado-Membro do vendedor.
- 29 Importa desde logo recordar que uma entrega intracomunitária, que constitui o corolário da aquisição intracomunitária, está isenta de IVA se preencher as condições previstas no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 28, e de 18 de novembro de 2010, X, C-84/09, Colet., p. I-11645, n.º 26).
- 30 Por força desta disposição, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados para fora do respetivo território, mas dentro da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas por outro sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, atuando enquanto tal num Estado-Membro que não o da origem da expedição ou do transporte dos bens.
- 31 Segundo jurisprudência assente, a isenção da entrega intracomunitária de um bem só é aplicável 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 de entrega (v. acórdãos *Teleos e o.*, já referido, n.º 42; de 27 de setembro de 2007, *Twoh International*, C-184/05, Colet., p. I-7897, n.º 23; de 7 de dezembro de 2010, *R.*, C-285/09, Colet., p. I-12605, n.º 41; e de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Colet., p. I-13335, n.º 29).

- 32 No que diz respeito, em primeiro lugar, à transmissão para o adquirente do direito de dispor de um bem corpóreo como um proprietário, importa observar que esta transmissão constitui um requisito inerente a qualquer entrega de bens, como definida no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, e não permite, por si só, determinar o caráter intracomunitário da operação em causa.
- 33 A este respeito, decorre da decisão de reenvio que não está em causa que este requisito relativo à transmissão do direito de dispor do bem como um proprietário está preenchido no processo principal, dado que, segundo o contrato celebrado entre as partes, esta transmissão teve lugar no momento do carregamento das mercadorias para os meios de transporte fornecidos pelo adquirente e que a Administração Fiscal húngara não pôs em dúvida a realidade do carregamento.
- 34 No que diz respeito, em segundo lugar, à obrigação do vendedor de demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora do Estado-Membro de entrega, há que recordar que esta se insere no contexto particular do regime transitório de tributação aplicável ao comércio no seio da União, instituído pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388 (JO L 376, p. 1), em razão do desaparecimento das fronteiras internas a partir de 1 de janeiro de 1993 (acórdão *Teleos e o.*, já referido, n.º 21).
- 35 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que, embora a entrega intracomunitária de bens esteja sujeita à condição objetiva de ocorrer uma transferência física destes para fora do Estado-Membro de entrega, desde a abolição do controlo nas fronteiras entre Estados-Membros, é difícil para a Administração Fiscal verificar se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado-Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais procedem a essa verificação (acórdãos, já referidos, *Teleos e o.*, n.º 44, e *R.*, n.º 42).
- 36 Decorre também da jurisprudência que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva 2006/112 quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, *Collée*, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 24; *Twoh International*, já referido, n.º 25; *X*, já referido, n.º 35; e *R.*, já referido, n.ºs 43 e 45).
- 37 A este respeito, há que observar que a decisão de reenvio não menciona obrigações concretas que possam estar previstas no direito húngaro, tais como, designadamente, uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes para efeitos da aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária. Segundo as explicações fornecidas pelo Governo húngaro na audiência no Tribunal de Justiça, a legislação húngara prevê unicamente que a entrega deve ser certificada e que o nível de provas exigidas depende das circunstâncias concretas da operação em causa.
- 38 Nestas condições, as obrigações que incumbem a um sujeito passivo em matéria de prova devem ser determinadas em função dos requisitos fixados expressamente a esse respeito pelo direito nacional e da prática habitual estabelecida para transações semelhantes.

- 39 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da segurança jurídica exige que os sujeitos passivos conheçam as suas obrigações fiscais antes de efetuarem uma transação (acórdão Teleos e o., já referido, n.º 48 e jurisprudência referida).
- 40 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em particular, se, para aplicar a isenção a uma entrega intracomunitária, um Estado-Membro pode exigir ao sujeito passivo que se certifique que a mercadoria saiu fisicamente do território do Estado-Membro.
- 41 A este respeito, o Tribunal de Justiça já salientou que, numa situação em que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado-Membro de entrega, o facto de obrigar o sujeito passivo a apresentar tal prova não garante a aplicação correta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à sua entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.ºs 49 e 51).
- 42 Importa, por outro lado, precisar que, no caso de o adquirente beneficiar do poder de dispor do bem como proprietário no território do Estado-Membro de entrega e de lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, deve ter-se em conta o facto de a prova que o vendedor pode apresentar às autoridades fiscais depender essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito (v., neste sentido, acórdão Euro Tyre Holding, já referido, n.º 37).
- 43 Assim, o Tribunal de Justiça considerou que, uma vez que o vendedor cumpriu as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.ºs 66 e 67, e Euro Tyre Holding, n.º 38).
- 44 Decorre da decisão de reenvio que, no processo principal, a Mecsek-Gabona invoca o seu direito à isenção de IVA baseando-se no número de identificação para efeitos de IVA atribuído ao adquirente pelas autoridades italianas, no facto de a mercadoria vendida ter sido expedida através de camiões matriculados no estrangeiro e em declarações de expedição CMR remetidas pelo adquirente a partir do seu endereço postal e com a indicação de que os bens tinham sido transportados para Itália.
- 45 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, à luz das condições precisadas no n.º 38 do presente acórdão, se a Mecsek-Gabona, ao agir desta maneira, cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova e de diligência.
- 46 Ora, no caso de a entrega em causa estar envolvida na fraude cometida pelo adquirente e de a Administração Fiscal não ter a certeza de que os bens deixaram efetivamente o território do Estado-Membro de entrega, deve examinar-se, em terceiro lugar, se esta Administração pode, posteriormente, obrigar o vendedor a pagar o IVA correspondente a esta entrega.
- 47 Segundo jurisprudência bem assente, a luta contra a fraude, evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112 (v. acórdãos de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colet., p. I-5337, n.º 76; R., já referido, n.º 36; e de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C-142/11, n.º 41 e jurisprudência referida) que justifica por vezes exigências elevadas quanto às obrigações dos vendedores (acórdão Teleos e o., já referido, n.ºs 58 e 61).
- 48 Assim, não é contrário ao direito da União exigir a um operador que aja de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 65, e Mahagében e David, já referido, n.º 54).

- 49 Com efeito, o Tribunal de Justiça considerou estes elementos importantes para determinar a possibilidade de obrigar o vendedor a pagar o IVA *a posteriori* (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.º 66).
- 50 Consequentemente, em caso de fraude cometida pelo adquirente no processo principal, justifica-se sujeitar o direito do vendedor à isenção de IVA a uma exigência de boa-fé.
- 51 A decisão de reenvio não permite concluir se a Mecsek-Gabona sabia ou devia saber que o adquirente tinha cometido numa fraude.
- 52 Todavia, nas suas observações escritas e orais apresentadas no Tribunal de Justiça, o Governo húngaro alega que vários elementos que não figuram na decisão de reenvio comprovam, em seu entender, a má-fé da recorrente no processo principal. Assim, esse governo afirma que, apesar de não conhecer o adquirente dos bens em causa no processo principal, a Mecsek-Gabona não lhe pediu nenhuma garantia, só verificou o seu número de identificação para efeitos de IVA após a operação, não tentou obter nenhuma informação suplementar sobre este adquirente, transferiu para o mesmo o direito de propriedade desses bens ao aceitar diferir o pagamento do respetivo preço de venda e apresentou declarações de expedição CMR remetidas pelo referido adquirente estando estas incompletas.
- 53 A este respeito, importa recordar que, no âmbito do processo instituído pelo artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não é competente para verificar nem apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, portanto, ao órgão jurisdicional nacional efetuar uma apreciação global de todos os seus elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se a Mecsek-Gabona agiu de boa-fé e tomou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação efetuada não implica a sua participação numa fraude fiscal.
- 54 No caso de esse órgão jurisdicional chegar à conclusão de que o sujeito passivo em causa sabia ou devia saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, deve recusar-lhe o direito à isenção do IVA.
- 55 Resulta das considerações precedentes que há que responder à primeira e segunda questões que o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária seja recusado ao vendedor, caso se conclua, à luz de elementos objetivos, que este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova ou que sabia ou devia saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua própria participação nesta fraude.

Quanto à terceira questão

- 56 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a isenção de uma entrega comunitária, na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, pode ser recusada ao vendedor pelo facto de a Administração Fiscal de outro Estado-Membro ter procedido ao cancelamento do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente que, apesar de ser posterior à entrega do bem, produziu os seus efeitos de maneira retroativa, numa data anterior a esta entrega.
- 57 No âmbito do regime transitório de tributação do comércio na União, cujo objetivo é a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (v. acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 36, e de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading,

C-536/08 e C-539/08, Colet., p. I-3581, n.º 30), a identificação dos sujeitos passivos de IVA através dos seus números individuais visa facilitar a determinação do Estado-Membro em que ocorreu esse consumo final.

- 58 A Diretiva 2006/112 impõe, por um lado, por força do seu artigo 214.º, n.º 1, alínea b), aos Estados-Membros uma obrigação de tomar medidas necessárias para garantir que qualquer sujeito passivo que efetue aquisições intracomunitárias seja identificado por um número individual. Por outro lado, esta diretiva exige, em aplicação do seu artigo 226.º, n.º 4, que a fatura, que deve sempre ser emitida no caso de uma entrega intracomunitária, mencione obrigatoriamente o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, sob o qual este recebeu uma entrega de bens prevista no artigo 138.º da referida diretiva.
- 59 Todavia, nem a redação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 nem a jurisprudência recordada no n.º 31 do presente acórdão mencionam, entre os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária enumerados de maneira exaustiva, a obrigação de possuir um número de identificação para efeitos de IVA.
- 60 Na verdade, a atribuição desse número faz a prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação do IVA e facilita o controlo fiscal das operações intracomunitárias. Contudo, trata-se 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., por analogia, no que diz respeito ao direito a dedução, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 50, e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.ºs 33 e 47).
- 61 Com efeito, resulta da jurisprudência que uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto (acórdão Collée, já referido, n.º 29), salvo se as violações das exigências formais tivesse por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo (v., neste sentido, acórdão Collée, já referido, n.º 31).
- 62 No caso em apreço, é pacífico que o número de identificação do adquirente era válido no momento da execução da operação, mas que, alguns meses após esta operação, este número foi cancelado do registo dos sujeitos passivos pelas autoridades italianas com efeitos retroativos.
- 63 Ora, dado que a obrigação de verificar a qualidade de sujeito passivo incumbe à autoridade nacional competente antes de esta última lhe atribuir um número de identificação para efeitos de IVA, uma eventual irregularidade que afete esse registo não pode ter como consequência privar um operador, que se baseou em dados que figuram no referido registo, da isenção a que tinha direito.
- 64 Como corretamente afirma a Comissão Europeia, seria contrário ao princípio da proporcionalidade que o vendedor fosse considerado devedor de IVA apenas pelo facto de se ter cancelado com efeitos retroativos o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente.
- 65 Consequentemente, há que responder à terceira questão que a isenção de uma entrega intracomunitária, na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, não pode ser recusada apenas com base no facto de a Administração Fiscal de outro Estado-Membro ter cancelado o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, cancelamento este que, apesar de ser posterior à entrega do bem, produziu os seus efeitos, de maneira retroativa, numa data anterior a esta entrega.

Quanto às despesas

- ⁶⁶ 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 (Segunda Secção) declara:

- 1) **O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária seja recusado ao vendedor, caso se conclua, à luz de elementos objetivos, que este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova ou que sabia ou devia saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua própria participação nesta fraude.**
- 2) **A isenção de uma entrega intracomunitária, na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/88, não pode ser recusada apenas com base no facto de a Administração Fiscal de outro Estado-Membro ter cancelado o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, cancelamento este que, apesar de ser posterior à entrega do bem, produziu os seus efeitos, de maneira retroativa, numa data anterior a esta entrega.**

Assinaturas