



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
YVES BOT
apresentadas em 30 de novembro de 2017¹

Processo C-580/16

Firma Hans Bühler KG

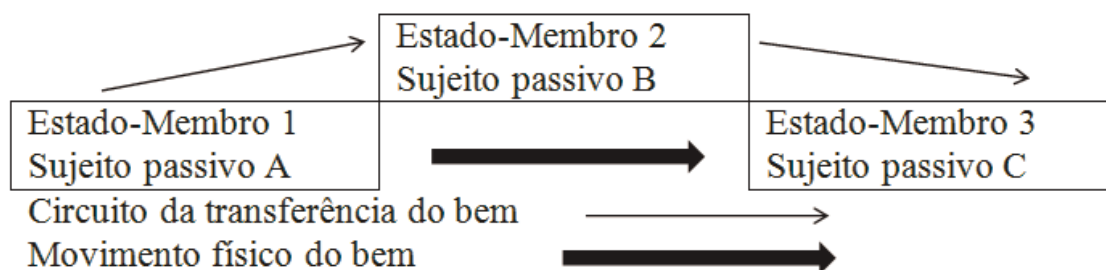
[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo, Áustria)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Entrega de bens expedidos ou transportados no interior da União Europeia — Isenção — Entrega por um sujeito passivo de um Estado-Membro a um adquirente de outro Estado-Membro — Situação na qual o sujeito passivo indica na fatura o seu número de identificação para efeitos do IVA num terceiro Estado-Membro»

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 141.º, alínea c), e dos artigos 42.º e 265.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado², na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, lidos em conjugação com o artigo 41.º, n.º 1, e com os artigos 197.º e 263.º desta diretiva.
2. O presente pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Firma Hans Bühler KG ao Finanzamt Graz-Stadt (serviço de finanças da cidade de Graz, Áustria) a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pelas operações realizadas entre outubro de 2012 e março de 2013.
3. O presente pedido visa esclarecer as condições de implementação de uma medida de simplificação da tributação das transações que envolvem três sujeitos passivos registados para efeitos do IVA em três Estados-Membros diferentes.
4. Neste caso particular de aquisições intracomunitárias, usualmente designadas por «operações triangulares» e representadas sob a forma de diagrama, tal como o reproduzido *infra*, um bem é entregue por um sujeito passivo A, registado para efeitos do IVA num Estado-Membro 1, a um sujeito passivo B, registado para efeitos do IVA num Estado-Membro 2, que, por sua vez, entrega esse mesmo bem a um sujeito passivo C, registado para efeitos do IVA num Estado-Membro 3, sendo o bem diretamente expedido ou transportado do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 3.

¹ Língua original: francês.

² JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA».



5. O objetivo prosseguido é isentar de IVA o sujeito passivo B pela aquisição intracomunitária por si efetuada no Estado-Membro do local de chegada do bem e, por conseguinte, dispensá-lo da obrigação de identificação para efeitos do IVA (a seguir «identificação IVA») nesse Estado-Membro, devendo a tributação da entrega consecutiva ser suportada pelo sujeito passivo C no mesmo Estado-Membro.

6. Defenderemos que, se as condições substanciais das aquisições intracomunitárias estiverem preenchidas, o benefício da medida de simplificação previsto no artigo 141.º da diretiva IVA não pode ser recusado ao sujeito passivo B com fundamento no facto de este não dever estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de partida dos bens, ou de o mapa recapitulativo relativo às operações em causa não ter sido entregue ou retificado no prazo fixado.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

7. O artigo 40.º da diretiva IVA dispõe:

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

8. Nos termos do artigo 41.º desta diretiva:

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

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

9. O artigo 42.º da referida diretiva prevê:

«O primeiro parágrafo do artigo 41.º não é aplicável, considerando-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º, se estiverem reunidas as seguintes condições:

- a) O adquirente provar ter efetuado essa aquisição com vista a uma entrega posterior, efetuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40.º, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º;

- b) O adquirente ter cumprido as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º»

10. O artigo 141.º da mesma diretiva dispõe:

«Cada Estado-Membro toma medidas específicas destinadas a isentar do IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no seu território, por força do disposto no artigo 40.º, quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) A aquisição de bens é efetuada por um sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro, mas registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro;
- b) A aquisição de bens é efetuada com vista a uma posterior entrega desses bens, efetuada nesse mesmo Estado-Membro pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a);
- c) Os bens assim adquiridos pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a) são diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro que não seja aquele em cujo território está registado para efeitos do IVA e destinam-se à pessoa à qual é efetuada a entrega subsequente;
- d) O destinatário da entrega subsequente é outro sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos do IVA nesse mesmo Estado-Membro;
- e) O destinatário a que se refere a alínea d) está designado, em conformidade com o artigo 197.º, como devedor do imposto devido relativamente à entrega efetuada pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o imposto é devido.»

11. Nos termos do artigo 197.º da diretiva IVA:

«1. O IVA é devido pelos destinatários de entregas de bens quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) A operação tributável é uma entrega de bens efetuada nas condições previstas no artigo 141.º;
- b) O destinatário dessa entrega de bens é outro sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos do IVA no Estado-Membro em que a entrega é efetuada;
- c) A fatura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro do destinatário é elaborada nos termos das secções 3 a 5 do capítulo 3.

2. Quando for designado um representante fiscal como devedor do imposto nos termos do disposto no artigo 204.º, os Estados-Membros podem prever uma derrogação ao disposto no n.º 1 do presente artigo.»

12. O artigo 262.º desta diretiva enuncia:

«Os sujeitos passivos registados para efeitos do IVA devem apresentar um mapa recapitulativo de que constem os seguintes elementos:

- a) Adquirentes registados para efeitos do IVA a quem tenham feito entregas de bens nas condições previstas no n.º 1 e na alínea c) do n.º 2 do artigo 138.º;
- b) Pessoas registadas para efeitos do IVA a quem tenham feito entregas de bens que lhes tinham sido entregues através das aquisições intracomunitárias a que se refere o artigo 42.º [...]»

13. Nos termos do artigo 263.º da referida diretiva:

«1. Deve ser elaborado um mapa recapitulativo para cada mês de calendário, no prazo máximo de um mês e segundo procedimentos a determinar pelos Estados-Membros.

1-A. Todavia, os Estados-Membros podem autorizar os sujeitos passivos, em condições e dentro de limites que podem estabelecer, a apresentar o mapa recapitulativo para cada trimestre civil, no prazo máximo de um mês a contar do fim do trimestre, quando o montante total trimestral, líquido de IVA, das entregas de bens a que se referem a alínea d) do n.º 1 do artigo 264.º e a alínea c) do n.º 1 do artigo 265.º não exceda, nem relativamente ao trimestre em causa nem a qualquer dos quatro trimestres anteriores, o montante de 50 000 [euros] ou o seu contravalor em moeda nacional.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo deixa de ser aplicável a partir do fim do mês durante o qual o montante total, líquido de IVA, das entregas de bens a que se referem a alínea d) do n.º 1 do artigo 264.º e a alínea c) do n.º 1 do artigo 265.º exceda, para o trimestre em curso, o montante de 50 000 [euros] ou o seu contravalor em moeda nacional. Neste caso, é elaborado um mapa recapitulativo para o mês ou meses decorrido(s) desde o início do trimestre, no prazo máximo de um mês.

1-B. Até 31 de dezembro de 2011, os Estados-Membros podem fixar o montante previsto no n.º 1-A em 100 000 [euros] ou no seu contravalor em moeda nacional.

[...]

2. Os Estados-Membros autorizam e podem exigir que o mapa recapitulativo referido no n.º 1 seja apresentado mediante transmissão eletrónica do ficheiro, nas condições que estabelecerem.»

14. O artigo 265.º da mesma diretiva prevê:

«1. Nos casos das aquisições intracomunitárias de bens referidas no artigo 42.º, o sujeito passivo registado para efeitos do IVA no Estado-Membro que lhe atribuiu o número IVA ao abrigo do qual efetuou essas aquisições deve indicar distintamente no mapa recapitulativo as seguintes informações:

- a) O seu número de identificação para efeitos do IVA nesse Estado-Membro, ao abrigo do qual efetuou a aquisição e a subsequente entrega de bens;
- b) O número de identificação para efeitos do IVA, no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens, do destinatário da entrega subsequente efetuada pelo sujeito passivo;
- c) Relativamente a cada um dos destinatários, o montante total, líquido de IVA, das entregas efetuadas pelo sujeito passivo no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens.

2. O montante referido na alínea c) do n.º 1 deve ser declarado relativamente ao período de apresentação estabelecido nos termos dos n.ºs 1 a 1-B do artigo 263.º durante o qual o imposto se tenha tornado exigível.»

15. Nos termos do artigo 266.º da diretiva IVA:

«Em derrogação do disposto nos artigos 264.º e 265.º, os Estados-Membros podem determinar que os mapas recapitulativos contenham maior número de informações.»

B. Direito austríaco

16. O artigo 3.º, n.º 8, da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei federal relativa do imposto sobre o valor acrescentado), de 23 de agosto de 1994³, dispõe:

«A aquisição intracomunitária considera-se efetuada no território do Estado-Membro em que se encontra a mercadoria no termo da expedição ou do transporte. Se o adquirente utilizar, na relação com o fornecedor, um número de identificação IVA que lhe foi atribuído por outro Estado-Membro, a aquisição considera-se efetuada no território do referido Estado-Membro, até que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita a IVA no Estado-Membro referido no primeiro período. Caso seja feita essa prova, aplica se, por analogia, o artigo 16.º»

17. Na sua versão aplicável no ano de 2012⁴, o artigo 25.º da UStG de 1994, sob a epígrafe «Operação triangular», dispõe:

«Definição

- (1) Existe uma operação triangular quando três empresas de três Estados-Membros diferentes efetuam operações que têm como objeto o mesmo bem, que foi diretamente transmitido pelo primeiro fornecedor ao último destinatário, caso se encontrem preenchidos os requisitos previstos no n.º 3. O mesmo se verifica caso o último destinatário seja uma pessoa coletiva que não é uma empresa ou não adquiriu o bem para a sua empresa.

Lugar das aquisições intracomunitárias de bens em caso de operações triangulares

- (2) A aquisição intracomunitária na aceção do artigo 3.º, n.º 8, segundo período, considera-se sujeita a IVA quando a empresa (adquirente) prove que se trata de uma operação triangular e que cumpriu as suas obrigações de declaração nos termos do artigo 6.º Caso a empresa não cumpra a sua obrigação de declaração, perde retroativamente o benefício da isenção.

Isenções das aquisições intracomunitárias de bens

- (3) A aquisição intracomunitária é isenta de IVA caso se verifiquem os seguintes requisitos:
 - a) a empresa (adquirente) não reside ou não tem sede no território nacional, mas encontra-se identificada para efeitos do IVA no território da [União];
 - b) a aquisição é efetuada tendo em vista uma entrega subsequente da empresa (adquirente) no território nacional a uma empresa ou pessoa coletiva identificada para efeitos do IVA no território nacional;
 - c) os bens adquiridos provêm de um Estado-Membro diferente daquele em que a empresa (adquirente) se encontra identificada para efeitos do IVA;
 - d) o poder de disposição sobre os bens adquiridos é transmitido diretamente da primeira empresa ou do primeiro adquirente para o último adquirente (destinatário);
 - e) o imposto é devido pelo destinatário, nos termos do n.º 5.

Emissão da fatura por parte do adquirente

3 BGBI. 663/1994, a seguir «UStG de 1994».

4 BGBI. I, 34/2010.

(4) ⁵Em caso de aplicação da isenção prevista no n.º 3, a fatura deve ainda conter as seguintes indicações:

- uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente;
- o número de identificação IVA com o qual a empresa (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens, e
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega.

Devedor do imposto

(5) Em caso de operação triangular, o imposto é devido pelo destinatário da entrega tributável quando a fatura emitida pelo adquirente corresponde ao n.º 4.

Obrigações do adquirente

(6) Para cumprimento da sua obrigação de declaração na aceção do n.º 2, a empresa deve incluir as seguintes informações no mapa recapitulativo:

- o número de identificação IVA no território nacional com o qual tenha efetuado a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens;
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega subsequente efetuada pela empresa, que lhe foi atribuído no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens;
- relativamente a cada um destes destinatários, o montante total das entregas efetuadas pela empresa no Estado-Membro de chegada dos bens expedidos ou transportados. Estes montantes devem ser indicados relativamente ao trimestre em que o imposto se tornou exigível.

Obrigações do destinatário

(7) Para o cálculo do imposto nos termos do artigo 20.º, ao montante quantificado deve acrescer o montante devido a título do n.º 5.»

18. Nos termos do artigo 21.º, n.º 3, da UStG de 1994, os mapas recapitulativos devem ser apresentados antes do final do mês seguinte ao termo do período objeto da declaração.

5 Este número foi alterado pela Abgabenänderungsgesetz 2012 (Lei que altera o regime de tributação), de 14 de dezembro de 2012 (BGBl I, 112/2012), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013. Este parágrafo enuncia:

«(4) A emissão da fatura está sujeita às normas do Estado-Membro a partir do qual o adquirente gere a sua empresa. Se a entrega for efetuada a partir do estabelecimento estável do adquirente, aplica-se o direito do Estado-Membro em que se situa esse estabelecimento estável [...] Caso as disposições da presente lei federal sejam aplicáveis à emissão das faturas, estas devem ainda conter as seguintes indicações:

uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente;

o número de identificação IVA com o qual a empresa (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens, e

o número de identificação IVA do destinatário da entrega.»

II. Factos na origem do litígio no processo principal e questões prejudiciais

19. A Firma Hans Bühler, sociedade em comandita, estabelecida e registada para efeitos do IVA na Alemanha, explora neste Estado-Membro uma empresa de produção e comercialização. Entre outubro de 2012 e abril de 2013⁶, a Firma Hans Bühler também estava registada para efeitos do IVA na Áustria, devido a um projeto de criação de um estabelecimento estável neste outro Estado-Membro. No momento do reenvio prejudicial, este projeto ainda não estava concretizado⁷.

20. Entre os meses de outubro de 2012 e março de 2013, esta sociedade adquiriu, por diversas vezes, a fornecedores estabelecidos na Alemanha produtos que revendia a um cliente estabelecido e registado para efeitos do IVA na República Checa. Essas mercadorias eram diretamente transportadas pelos fornecedores alemães com destino ao cliente checo. A Firma Hans Bühler utilizou exclusivamente o seu número de identificação IVA austríaco nestas operações, que considerou serem triangulares.

21. Os fornecedores alemães indicaram o seu número de identificação IVA alemão, bem como o número de identificação IVA austríaco da Firma Hans Bühler nas faturas que lhes foram enviadas. A Firma Hans Bühler emitiu faturas ao seu cliente checo contendo o seu número de identificação austríaco e o número de identificação IVA checo do adquirente. Nas faturas era referido que as operações eram «operações triangulares intracomunitárias» e que, por conseguinte, o adquirente final era o sujeito passivo do IVA.

22. Em 8 de fevereiro de 2013, a Firma Hans Bühler apresentou, junto da administração fiscal austríaca, mapas recapitulativos para o período compreendido entre outubro de 2012 e janeiro de 2013, nos quais tinha indicado o seu número de identificação IVA austríaco, bem como o número de identificação IVA checo do adquirente final. Não constava qualquer menção na rubrica «operações triangulares».

23. Posteriormente, em 10 de abril de 2013, a Firma Hans Bühler corrigiu estes mapas recapitulativos, indicando que tinha realizado operações triangulares, e apresentou outros mapas recapitulativos para os meses de fevereiro e março de 2013.

24. O serviço de finanças da cidade de Graz considerou que as operações entre os fornecedores alemães e a Firma Hans Bühler deviam ser sujeitos a IVA na Áustria enquanto aquisições intracomunitárias.

25. Aquele serviço de finanças considerou que se tratava de operações triangulares «deficientes», com fundamento no facto de este sujeito passivo não ter cumprido as suas obrigações declarativas e não ter apresentado prova de que a operação tinha sido efetivamente sujeita a IVA ao nível da aquisição final na República Checa. Esta Administração considerou igualmente que, embora as aquisições intracomunitárias tivessem sido efetuadas na República Checa, também eram consideradas como tendo sido efetuadas na Áustria, dado que a Firma Hans Bühler tinha utilizado um número de identificação IVA austríaco.

26. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças, Áustria) negou provimento ao recurso interposto pela Firma Hans Bühler contra esta decisão, com o fundamento de que este adquirente tinha perdido o benefício da isenção do IVA sobre as suas aquisições intracomunitárias, por força do artigo 25.º, n.º 2, da UStG de 1994, por não ter cumprido as obrigações declarativas especiais exigidas

⁶ É esclarecido no n.º 7 da decisão de reenvio que, em 10 de abril de 2013, o número de identificação IVA já não era válido.

⁷ Na audiência, o representante desta sociedade esclareceu que esta tinha renunciado ao seu projeto.

por esta disposição. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) também considerou que o número de identificação IVA austríaco da Firma Hans Bühler já não era válido em 10 de abril de 2013 e que, por esse facto, esta também não tinha cumprido as obrigações declarativas, impostas pelo artigo 25.º, n.º 6, da UStG de 1994 relativamente às operações dos meses de fevereiro e março de 2013.

27. A Firma Hans Bühler interpôs um recurso de *Revision* desta decisão no Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo, Áustria).

28. Esse órgão jurisdicional manifesta dúvidas quanto ao consenso entre o sujeito passivo, o serviço de finanças da cidade de Graz e o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) sobre a aplicabilidade das regras relativas às operações triangulares.

29. Após ter salientado que duas empresas, na aceção da definição constante do artigo 25.º, n.º 1, da UStG de 1994, estão estabelecidas no mesmo Estado-Membro, a saber, a República Federal da Alemanha, esse órgão jurisdicional interroga-se quanto à consequência a extrair do facto de os bens terem sido expedidos ou transportados a partir deste Estado-Membro, tendo em conta as disposições do artigo 141.º, alínea c), da diretiva IVA, e, por conseguinte, quanto ao elemento determinante para a qualificação da operação. Se se dever considerar que esse elemento é apenas o número de identificação IVA utilizado pelo sujeito passivo, o órgão jurisdicional salienta as eventuais implicações dessa solução no caso de identificação com a única finalidade de realizar operações triangulares.

30. Por último, o Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo) expressa uma divergência de análise com o serviço de finanças da cidade de Graz e o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) quanto às consequências jurídicas do incumprimento das obrigações declarativas, à luz dos artigos 41.º e 42.º da diretiva IVA, bem como da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação de faturas.

31. Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 141.º, alínea c), da [diretiva IVA], do qual depende, nos termos do artigo 42.º (conjugado com o artigo 197.º) da [diretiva IVA], a não aplicação do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da [diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que a condição aí referida não se encontra preenchida no caso de o sujeito passivo residir e se encontrar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro a partir do qual são expedidos ou transportados os bens, mesmo que esse sujeito passivo utilize, para a aquisição intracomunitária em concreto, um número de identificação [IVA] de outro Estado-Membro?
- 2) Devem os artigos 42.º e 265.º [da diretiva IVA], conjugados com o disposto no artigo 263.º da [diretiva IVA,] ser interpretados no sentido de que só a apresentação tempestiva do mapa recapitulativo implica a não aplicação do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da [diretiva IVA]?»

III. Análise

A. Observações preliminares

32. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio convida o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, pela primeira vez, sobre as condições de implementação do mecanismo criado pelo artigo 141.º da diretiva IVA⁸ que devem estar preenchidas para que a aquisição intracomunitária de bens efetuada por um sujeito passivo, com vista a uma entrega posterior, no território do mesmo Estado-Membro não é sujeita a IVA nesse Estado-Membro.

33. Uma vez que se trata de uma medida de simplificação, parece-nos oportuno começar por enquadrá-la no contexto mais genérico das regras aplicáveis às trocas comerciais intracomunitárias de bens⁹ no qual ela se insere.

34. O artigo 141.º da diretiva IVA reproduz, no essencial, o artigo 28.º-C, ponto E, n.º 3, primeiro a quinto travessões, da Sexta Diretiva.

35. O artigo 28.º-C, ponto E, da Sexta Diretiva foi introduzido pelo artigo 1.º, n.º 22, da 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 77/388¹⁰, que inseriu um título XVI A, que incluía os artigos 28.º-A a 28.º-M e que regulava o regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros¹¹ e, mais especificamente, o das isenções.

36. As disposições do artigo 28.º-C, ponto E, da Sexta Diretiva não foram revistas, no essencial, após a sua alteração pelo artigo 1.º, n.º 13, da Diretiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, que altera a Diretiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado¹².

37. O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado¹³, cujo objetivo é, nos termos do considerando 4 deste regulamento, «assegurar a aplicação uniforme do atual sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da [diretiva IVA], nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis», não contém nenhuma disposição especial relativa às isenções relacionadas com as operações intracomunitárias referidas nos artigos 138.º a 142.º da diretiva IVA¹⁴.

8 O mesmo é válido para as disposições equivalentes 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 1977, L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»). V. n.ºs 34 e segs. das presentes conclusões.

9 Para uma perspetiva histórica, v. conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:7, n.ºs 24 a 29).

10 JO 1991, L 376, p. 1.

11 No n.º 22 do acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548), o Tribunal de Justiça lembrou que, «tendo verificado que não estavam ainda reunidas as condições que teriam permitido a aplicação do princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues sem violar o princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final, o legislador comunitário instituiu, com o título XVI A da Sexta Diretiva, um regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros baseado na introdução de um novo facto gerador do imposto, nomeadamente a aquisição intracomunitária de bens (sétimo a décimo considerandos da Diretiva 91/680)».

12 JO 1992, L 384, p. 47, tendo a data de entrada em vigor sido fixada, de acordo com o artigo 4.º desta diretiva, em 1 de janeiro de 1993.

13 JO 2011, L 77, p. 1. Com exceção de determinadas disposições dos artigos 3.º, 11.º, 23.º e 24.º, este regulamento entrou em vigor no vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia* e é aplicável a partir de 1 de julho de 2011 (v. artigo 65.º do referido regulamento). O Regulamento (CE) n.º 1777/2005, do Conselho, de 17 de outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, foi revogado [(JO L 288, p. 1), v. artigo 64.º do Regulamento n.º 282/2011].

14 V., para o futuro, Proposta de Regulamento de Execução do Conselho, de 4 de outubro de 2017, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias [COM(2017) 568 final], que incide unicamente sobre o artigo 138.º da diretiva IVA.

38. Assim, o artigo 141.º desta diretiva constitui um elemento do dispositivo geral de isenção das aquisições intracomunitárias. Com vista a facilitar a compreensão do mecanismo que esta disposição cria¹⁵, também nos parece necessário recordar certos conceitos essenciais em matéria de trocas comerciais intracomunitárias de bens, decorrentes da diretiva IVA e da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

39. Antes de mais, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), desta diretiva, estão sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade¹⁶.

40. No artigo 20.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva, a «aquisição intracomunitária de bens» é definida como «a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem».

41. O artigo 42.º da diretiva IVA trata do caso específico da aquisição com vista a uma entrega posterior, tal como o artigo 141.º, alínea b), desta diretiva.

42. Nos termos do artigo 40.º da referida diretiva, «considera-se» que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens, isto é, o lugar de tributação da operação, é «o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente».

43. Em seguida, como o Tribunal de Justiça recordou:

- «uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, embora esta última crie diferentes direitos e obrigações tanto para as partes na transação como para as autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa»¹⁷;
- «[a]ssim, qualquer aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte intracomunitário de bens, por força do artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva [¹⁸], tem como corolário uma entrega isenta no Estado-Membro de partida da referida expedição ou do referido transporte, por aplicação do artigo 28.ºC, alínea a), primeiro parágrafo, da mesma diretiva [¹⁹] (acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)»²⁰;
- «[c]onsequentemente, a isenção de uma entrega intracomunitária correlativa a uma aquisição intracomunitária permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA»²¹, e

15 Importa observar que este mecanismo não é obrigatório. Os adquirentes podem optar pelo regime geral no qual o sujeito passivo intermediário deve cumprir as obrigações fiscais que lhe incumbem tanto no Estado-Membro de partida do bem, no qual realiza uma entrega intracomunitária, como no Estado-Membro de chegada do bem, no qual realiza uma aquisição intracomunitária, seguida de uma entrega interna tributada ao cliente final.

16 A alínea a) deste artigo prevê a tributação das «entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

17 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 23).

18 Atual artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da diretiva IVA.

19 Atual artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

20 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 24).

21 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 25).

- «a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária 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»²².

44. Por último, apenas as operações triangulares são objeto de uma disposição especial na diretiva IVA, a saber, o seu artigo 141.º, que as define. Daqui resulta que as mesmas devem ser realizadas por três sujeitos passivos, registados para efeitos do IVA em três Estados-Membros diferentes, com esta particularidade de os bens em causa serem expedidos ou transportados pelo primeiro sujeito passivo com destino ao terceiro.

45. Devem, assim, ser distinguidas das operações sucessivas ou em cadeia que incidem sobre os mesmos bens, das quais resulta um único transporte intracomunitário²³, anteriormente examinadas pelo Tribunal de Justiça, ainda que as soluções possam ser aproximadas²⁴.

46. Com efeito, nessas situações, tratava-se de definir, na falta de disposição específica, as condições de implementação do princípio da isenção da entrega intracomunitária com vista a «alcançar com simplicidade o objetivo prosseguido [...], nomeadamente a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues» e a «garant[ir] uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros interessados»²⁵.

47. O Tribunal de Justiça decidiu, desde logo, que «essa expedição ou esse transporte só podem ser imputados a uma das duas entregas, que será a única isenta por aplicação do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva»²⁶, e que «[e]sta interpretação é válida seja qual for o sujeito passivo — primeiro vendedor, adquirente intermédio ou segundo adquirente — que detém o poder de dispor dos bens, durante a expedição ou o transporte»²⁷.

48. O Tribunal de Justiça esclareceu posteriormente²⁸ que «a determinação da operação à qual esse transporte deve ser imputado, a saber, a primeira ou a segunda entrega [...], deve ser feita à luz de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto, a fim de apurar qual das duas entregas preenche o conjunto das condições de que depende uma entrega intracomunitária»²⁹.

49. No entanto, para efeitos de aplicação do artigo 141.º da diretiva IVA, a questão de saber a que entrega o transporte intracomunitário deve ser imputado não se coloca devido às condições que aí são enumeradas nas alíneas b) e c), a saber, por um lado, uma aquisição de bens efetuada «*com vista a uma entrega posterior desses bens*»³⁰ no Estado-Membro do lugar de chegada dos bens por um sujeito passivo e, por outro, uma expedição ou um transporte direto dos bens assim adquiridos com destino ao beneficiário da entrega subsequente.

22 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 42). V., a título ilustrativo das consequências do incumprimento desta exigência, acórdão de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.ºs 41 e 42).

23 V., a título ilustrativo, no que respeita a operações que implicam mais de dois sujeitos passivos, acórdãos de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455); e de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 V., para comparação com o regime aplicável às operações triangulares, conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 65).

25 V. acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 40).

26 Atual artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

27 V. acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, dispositivo, n.º 1).

28 V. acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.ºs 27 e segs.)

29 V. n.º 44 deste acórdão.

30 Sublinhado nosso.

50. Por conseguinte, embora as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio incidam sobre a identificação dos sujeitos passivos para efeitos do IVA em três Estados-Membros diferentes, consideramos necessário sublinhar³¹ que não é apenas esta identificação que caracteriza a operação triangular. As condições nas quais a operação económica em causa é efetuada são determinantes. Assim, tal operação deve ser realizada por um adquirente intermediário, ou, dito doutra forma, por um comprador-revendedor, que decide, concomitantemente, adquirir para revender e fazer transportar os bens diretamente do seu fornecedor para o seu cliente. Neste caso, o direito de dispor do bem como um proprietário terá necessariamente sido transmitido ao primeiro adquirente, uma vez que «a aquisição intracomunitária é realizada por quem ordena o transporte»³².

51. Consequentemente, parece-nos essencial que estas circunstâncias específicas, que permitem operar uma distinção entre as operações triangulares e as operações sucessivas ou em cadeia, sejam verificadas previamente³³, antes de se considerar qualquer simplificação.

52. O mesmo vale para as condições mais genéricas relativas às operações intracomunitárias, como a realidade da expedição ou do transporte³⁴, bem como a designação do destinatário final da entrega posterior como sujeito passivo do imposto no Estado-Membro em causa³⁵.

53. Daqui se conclui que, na medida em que a aquisição intracomunitária em causa no processo principal seja seguida de uma entrega interna, poderá responder-se utilmente às duas questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio relativas à implementação da medida de simplificação instituída no artigo 141.º da diretiva IVA em benefício do sujeito passivo intermediário.

B. Quanto à primeira questão prejudicial

54. A primeira questão prejudicial tem por objeto o exame da condição da identificação IVA de cada um dos três sujeitos passivos num Estado-Membro diferente, exigida nos termos do artigo 141.º da diretiva IVA. Esta questão convida a esclarecer se é necessária a limitação à simples constatação da utilização de três números de identificação diferentes ou, pelo contrário, se é necessário verificar a existência de múltiplas identificações do sujeito passivo intermediário.

55. Importa observar que a única restrição, expressamente formulada neste artigo 141.º, alínea a) e alínea e), é que o sujeito passivo que realiza uma entrega posterior no Estado-Membro do lugar da aquisição intracomunitária dos bens, a saber, o lugar da sua chegada, não esteja aí «estabelecido».

56. As diferentes versões linguísticas, designadamente as das línguas espanhola, alemã, inglesa, italiana e polaca³⁶, estão redigidas com esta única reserva.

31 Como fez o Tribunal de Justiça à atenção das partes através da sua questão colocada para resposta oral na audiência.

32 Em conformidade com a expressão utilizada nas conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 66).

33 V., a título de comparação, hipóteses ponderadas no Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 23 de novembro de 1994, sobre o funcionamento do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário [COM(94) 515, a seguir «Relatório de 1994»], que refere, no ponto 247, que, «[n]a hipótese inversa, ou seja, os bens são entregues a B no Estado-Membro 1, ou se o seu comprador C se encarrega, em seu próprio nome e por sua conta, do transporte destinado ao Estado-Membro 2 [ler «3» por coerência com o n.º 4 das presentes conclusões], B realiza uma compra interna no Estado-Membro 1 acompanhada de uma entrega intracomunitária à partida desse Estado-Membro». V., a título ilustrativo da primeira hipótese, acórdão de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.ºs 12, 13 e 40).

34 V. n.º 43, quarto travessão, das presentes conclusões.

35 Esta exigência consta do artigo 42.º e do artigo 141.º, alínea e), da diretiva IVA. Por norma, deve aplicar-se o artigo 41.º desta diretiva. A condição está assim formulada: «a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º». V. n.º 85 das presentes conclusões, bem como n.ºs 6 e 17 da decisão de reenvio.

36 V. observações escritas do Governo austríaco (n.º 7). Verificação livre da coerência das diferentes traduções.

57. Esta reserva é justificada pelo objetivo prosseguido pela disposição em causa. Com efeito, como recordado no n.º 248 do Relatório de 1994, «[a]s medidas de simplificação têm por objetivo evitar que o operador [intermediário] tenha de se identificar para efeitos de IVA [37] junto do Estado-Membro [do lugar de chegada dos bens] e de aí cumprir as suas obrigações declarativas», quando efetua uma aquisição intracomunitária de bens seguida de uma entrega interna nesse mesmo Estado-Membro, sujeita a IVA segundo as regras nele aplicáveis³⁸.

58. Trata-se, assim, de «“desativar” a [...] tributação da compra intracomunitária em princípio tributável no Estado-Membro [do lugar de chegada do transporte], transferindo para o subcomprador [final] a tributação da venda que lhe foi efetuada [pelo operador intermediário]»³⁹.

59. Consequentemente, se todas as outras condições previstas no artigo 141.º da diretiva IVA estiverem preenchidas, especialmente a relativa à designação do sujeito passivo devedor do imposto, a utilização de um número de identificação IVA de um Estado-Membro para a aquisição intracomunitária, diferente do do Estado-Membro de chegada dos bens, não pode ter por efeito submeter esta aquisição à tributação no Estado-Membro que atribuiu uma identificação ao sujeito passivo intermediário.

60. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à aplicabilidade do artigo 141.º da diretiva IVA quando o sujeito passivo está estabelecido no Estado-Membro de partida dos bens e, especificamente, quanto à interpretação da alínea c) deste artigo. Importa, por conseguinte, esclarecer o conjunto dos elementos que devem ser objeto de discussão.

61. Em primeiro lugar, como expôs o órgão jurisdicional de reenvio, os termos constantes do artigo 141.º, alínea c), da diretiva IVA, relativos à expedição ou ao transporte dos bens «a partir de um Estado-Membro que não seja aquele em cujo território [o operador intermediário] está registado para efeitos do IVA», podem ser interpretados literalmente no sentido de que estão excluídos os casos em que o sujeito passivo está estabelecido, ou até registado, no Estado-Membro de partida dos bens, independentemente da possibilidade de escolha da identificação de que dispõe aquando da realização da operação.

62. Em segundo lugar, tal leitura não é isolada. Como observam os autores B. Terra e J. Kajus, a exclusão da identificação no Estado-Membro de partida dos bens está prevista em diferentes Estados-Membros⁴⁰.

63. Em terceiro lugar, essa leitura encontra uma justificação prática. Uma vez que o estabelecimento num Estado-Membro cria direitos⁴¹ e obrigações em matéria de tributação e de declarações, a medida de simplificação não tem interesse para o sujeito passivo.

64. Em quarto lugar, a exclusão das situações nas quais o sujeito passivo está registado no Estado-Membro de partida dos bens tem a vantagem de limitar os casos de obtenção de uma identificação pontual com o objetivo exclusivo de justificar uma participação em operações triangulares. Quanto a esta questão, a Comissão tinha sublinhado, no Relatório de 1994, o interesse de uma certa vigilância⁴², como o órgão jurisdicional de reenvio salientou.

37 V. artigo 214.º da diretiva IVA relativo às obrigações de identificação para qualquer operação. V., também, designadamente, para recordar a finalidade, a saber, garantir o bom funcionamento do sistema do IVA, acórdão de 14 de março de 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, n.ºs 18 e 19).

38 V. Relatório de 1994, ponto 246 relativo aos princípios de tributação.

39 V. Relatório de 1994, ponto 249.

40 Terra, B., e Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, volume 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, p. 619, especificamente, nota de pé de página 601. V., também, a título de exemplo, circular francesa BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, disponível no endereço de Internet seguinte: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, n.º 240, bem como comentário da legislação belga em Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2ª ed., Larcier, Bruxelas, 2016, p. 163.

41 Em determinadas legislações nacionais, os números de identificação sociais ou fiscais de uma empresa estabelecida no Estado-Membro em causa estão relacionados. Assim, a partir desta identificação, é atribuído automaticamente o número de IVA intracomunitário.

42 V. pontos 252, 254 e 255 deste relatório.

65. Parece-nos que estes diversos argumentos devem ser afastados pelos motivos expostos a seguir.

66. Desde logo, pode objetar-se que uma interpretação literal do artigo 141.º, alínea c), da diretiva IVA⁴³ leva a excluir os casos de atribuição de número de identificação IVA no Estado-Membro de partida dos bens que não estão unicamente ligados ao estabelecimento do sujeito passivo. Ora, essa exclusão não poderia ser justificada pelas obrigações declarativas⁴⁴.

67. Em seguida, mais fundamentalmente, partindo da constatação da inexistência de disposições específicas relativas aos casos de múltiplas identificações, defendemos que o artigo 141.º desta diretiva deve ser objeto de uma interpretação, ao mesmo tempo, restrita e teleológica.

68. Com efeito, por um lado, impõe-se uma interpretação restrita das disposições do artigo 141.º da diretiva IVA devido ao seu objeto, a saber, a instauração de uma medida de simplificação que tem por corolário uma exclusão, a relativa aos casos de identificação no Estado-Membro de chegada dos bens. Dito de outra forma, a exclusão da identificação do sujeito passivo no Estado-Membro de partida dos bens não pode ser deduzida dos termos gerais.

69. Esta lógica não pode ser posta em causa, no que respeita à aplicação do artigo 141.º, alínea a), desta diretiva pela constatação de que não é só o estabelecimento no Estado-Membro de chegada dos bens que deve ser excluído, mas também a simples identificação IVA do sujeito passivo neste Estado-Membro. Com efeito, esta condição deduz-se naturalmente do objeto prosseguido por esta disposição, a saber, de evitar a obrigação de o sujeito passivo intermediário se identificar. O Relatório de 1994, no qual é feita referência à utilização pelo sujeito passivo intermediário do «número de identificação [...] atribuído por outro Estado-Membro que não o de chegada do transporte dos bens», confirma esta análise⁴⁵.

70. Por outro lado, consideramos, à semelhança da Comissão, que as disposições do artigo 141.º da diretiva IVA devem ser lidas conjuntamente e em conjugação com as do artigo 265.º⁴⁶ desta diretiva, referido no artigo 42.º da mesma diretiva, relativo ao conteúdo do mapa recapitulativo que deve ser elaborado em caso de aquisição intracomunitária com vista a uma entrega posterior. A expressão «número de identificação [IVA] [...] ao abrigo do qual [o adquirente] efetuou [essa] aquisição» sugere a liberdade de escolha entre diferentes números. Esta redação também consta do artigo 41.º da mesma diretiva relativo à determinação do lugar das aquisições intracomunitárias de bens.

71. Esta interpretação é justificada pela finalidade do mecanismo em causa. Em nosso entender, o controlo da tributação no lugar final do consumo do bem é suficiente para justificar a escolha do legislador da União de não excluir, no artigo 141.º da diretiva IVA, qualquer simplificação quando o adquirente intermediário dispõe de outra identificação, correspondente ao lugar de estabelecimento deste sujeito passivo no Estado-Membro do lugar de partida dos bens⁴⁷.

72. Uma solução contrária, que impede um sujeito passivo de escolher a sua identificação IVA, criaria uma diferença significativa na forma de tratar os sujeitos passivos e poderia provocar uma restrição ao exercício de atividades económicas, uma vez que o número individual de identificação apenas é um meio de prova⁴⁸.

43 V. n.º 61 das presentes conclusões.

44 Ver n.º 63 das presentes conclusões.

45 V. ponto 251 deste relatório.

46 Mais especificamente, n.º 1, alínea a), do artigo 265.º desta diretiva.

47 Esta solução pode ser conciliada com a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a isenção de uma entrega intracomunitária não deve depender da atribuição ou da transmissão de um número de identificação IVA ou, ainda, do seu cancelamento. V. n.ºs 87 e segs. das presentes conclusões.

48 V. acórdão de 14 de março de 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, n.ºs 20 e 32).

73. Além disso, como sublinhou o Governo austríaco⁴⁹, as realidades económicas justificam o favorecimento do recurso à redução dos encargos administrativos⁵⁰ preservando a livre escolha pelos sujeitos passivos da sua identificação para as operações intracomunitárias e garantindo a segurança jurídica das transações para o adquirente final⁵¹. Do mesmo modo, na audiência, foi invocada a vantagem que a simplificação proporciona para a gestão da tesouraria da empresa isenta da tributação.

74. Por último, continua por demonstrar o interesse do Estado-Membro no qual o sujeito passivo intermediário está registado de opor uma outra identificação no Estado-Membro de partida dos bens. Com efeito, nesse caso, apenas este último Estado-Membro pode sujeitar a entrega a tributação.

75. O conjunto destes elementos leva-nos a considerar que, para se limitar ao «necessário para garantir a cobrança exata do imposto»⁵² no Estado-Membro de chegada dos bens, basta constatar a utilização de três identificações IVA diferentes a fim de aplicar o mecanismo de simplificação previsto no artigo 141.º da diretiva IVA, sob reserva de que, em conformidade com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça⁵³, o recurso a múltiplos números de identificação IVA não seja fraudulento.

76. Com efeito, como recordou o órgão jurisdicional de reenvio, circunstâncias como as descritas pela Comissão no seu Relatório de 1994⁵⁴ podem conduzir a questionar a escolha de um número de identificação IVA com vista a realizar operações triangulares⁵⁵.

77. Além disso, de uma maneira geral, resulta do plano de ação sobre o IVA da Comissão⁵⁶ que se impõe uma vigilância especial no estado atual da legislação.

78. Tendo em conta o conjunto destas considerações, propomos que se responda à primeira questão prejudicial que o artigo 141.º, alínea c), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o sujeito passivo, que cumpre as condições de identificação previstas na alínea a) deste artigo, deve ter efetuado a aquisição de bens prevista na alínea b) do referido artigo sob um número de identificação IVA atribuído por um Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados para efeitos da aquisição intracomunitária em causa, pouco importando que esse sujeito passivo esteja estabelecido ou registado neste Estado-Membro.

C. Quanto à segunda questão prejudicial

79. Esta questão apenas deve ser examinada em caso de confirmação da existência de operações triangulares.

49 V. n.ºs 9 a 11 das observações escritas deste governo.

50 V., para considerações mais gerais quanto à relação deste objetivo com a estratégia de crescimento da União, designadamente para as PME, exposição de motivos da Proposta de Regulamento de Execução do Conselho, de 4 de outubro de 2017, que altera o Regulamento de Execução n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias [COM(2017) 568 final], p. 3, n.º 6.

51 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 48 a 50).

52 V. acórdãos de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 29), e de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 61).

53 Na esteira do acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 43 e jurisprudência referida).

54 V. pontos 254 e 255 deste relatório.

55 Importa, a este respeito, constatar que, na sequência deste relatório, não foi adotada qualquer disposição específica aquando da alteração da diretiva IVA e da redação dos regulamentos.

56 V. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, de 4 de outubro de 2017, relativa ao seguimento do Plano de Ação sobre o IVA Rumo a um espaço único do IVA na UE — Chegou o momento de decidir [COM(2017) 566 final, n.º 3.1.2, p. 11].

80. Com esta segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o cumprimento dos requisitos relativos à elaboração de um mapa recapitulativo, conforme fixados nos artigos 263.^{o57} e 265.^{o58} da diretiva IVA, constitui uma condição substancial da aplicação do artigo 42.^o desta diretiva e, consequentemente, da isenção de IVA para o sujeito passivo intermediário, por aplicação do mecanismo previsto no artigo 141.^o da referida diretiva⁵⁹.

81. Mais concretamente, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto às consequências a extrair da entrega tardia dos mapas recapitulativos relativos às operações efetuadas entre os meses de outubro e de dezembro de 2012⁶⁰, bem como das retificações posteriores a estes destinadas a esclarecer que se tratava de operações triangulares⁶¹.

82. Importa salientar que, no artigo 265.^o da diretiva IVA, estão enumeradas as informações que devem ser mencionadas pelo sujeito passivo no mapa recapitulativo que deve elaborar nos termos do artigo 262.^o desta diretiva. As consequências deste requisito sobre a determinação do lugar da tributação estão enunciadas no artigo 42.^o da referida diretiva.

83. Assim, no artigo 42.^o, alínea a), da diretiva IVA são precisadas as condições substanciais exigidas, em conjugação com o artigo 197.^o desta diretiva, especificamente, com o n.^o 1, alínea a), deste artigo. Daqui resulta que as condições previstas no artigo 141.^o da referida diretiva devem, desde logo, estar preenchidas para que a aquisição intracomunitária, efetuada «com vista a uma entrega posterior»⁶², seja considerada sujeita a IVA no Estado-Membro de chegada dos bens.

84. A exigência de cumprimento «[d]as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.^o», que consta do artigo 42.^o, alínea b), da diretiva IVA, deve ser analisada de forma diferente, em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, como uma condição formal que permite unicamente garantir a tributação no Estado-Membro do lugar de consumo final dos bens.

85. Com efeito, importa lembrar, antes de mais, atendendo à redação do artigo 42.^o, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, que o artigo 42.^o, alínea b), deve ser lido à luz das disposições do artigo 41.^o desta diretiva⁶³. Este é aplicável «a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.^o». Estes termos, que expressam um grau de exigência mais elevado, têm sentido é mais amplo do que os do artigo 42.^o da referida diretiva, relativos à simples entrega de um mapa recapitulativo. Também importa ter em consideração a finalidade destas disposições, recordada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁶⁴, a saber, «garantir que a aquisição em causa é sujeita a IVA»⁶⁵.

57 Mais especificamente, n.^o 1, primeiro parágrafo, que corresponde ao artigo 28.^o-H da Sexta Diretiva, inserido pela Diretiva 91/680, que substituiu o artigo 22.^o, n.^o 6, alínea b), segundo parágrafo, primeira frase, da Sexta Diretiva.

58 Mais especificamente, n.^o 1, alínea a) e alínea b), que corresponde ao artigo 28.^o-H da Sexta Diretiva, inserido pela Diretiva 91/680, que substituiu o artigo 22.^o, n.^o 6, alínea b), quinto parágrafo, primeiro e segundo travessões, da Sexta Diretiva.

59 V. n.^o 16 das observações escritas do Governo austríaco.

60 V. n.^o 28 da decisão de reenvio, que esclarece que estes mapas recapitulativos foram entregues em 8 de fevereiro de 2013, apesar de o prazo para esta entrega terminar em 31 de janeiro de 2013.

61 V. n.^{os} 5 e 31 da decisão de reenvio. Estas retificações foram entregues em 10 de abril de 2013.

62 Artigo 42.^o, alínea a), da referida diretiva.

63 Correspondente ao artigo 28.^o-B, ponto A, n.^o 2, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Diretiva. Pode, também, ser salientado, tendo em conta os elementos de análise expostos pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo austríaco, nas suas observações escritas, que se pode tratar de casos nos quais o destino final dos bens não é conhecido, ou nos quais, mais genericamente, uma das condições substanciais do artigo 42.^o da diretiva IVA não está preenchida.

64 C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.^{os} 32 a 36.

65 V. n.^o 33 deste acórdão.

86. Em seguida, não entendemos, diferentemente do Governo austríaco, que se deva avançar o argumento da diferença de redação do artigo 42.º da diretiva IVA face à do artigo 138.º desta diretiva, que não diz nada sobre este aspeto. Em nosso entender, no estado atual da legislação da União⁶⁶, não existe nenhum obstáculo à conformidade com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, transponível para o caso em apreço, segundo a qual, na medida em que as condições materiais ou de fundo de uma entrega intracomunitária estejam preenchidas, o direito à isenção de IVA não pode estar subordinado a outros requisitos de ordem administrativa.

87. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que a recusa em isentar de IVA uma entrega intracomunitária, que teve efetivamente lugar, não pode ter como único fundamento que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente⁶⁷. Além disso, Tribunal de Justiça referiu «a apresentação de um mapa recapitulativo à Administração Fiscal» a título das obrigações formais constantes do artigo 22.º da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-H desta diretiva, que, quanto a esta questão, corresponde ao atual artigo 263.º da diretiva IVA⁶⁸.

88. O mesmo se diga, quanto às hipóteses aplicáveis ao processo principal, dos requisitos adicionais ao de dispor de uma identificação válida, como a inscrição no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA [VAT Information Exchange System (VIES)], ou a sujeição das aquisições intracomunitárias a um regime de tributação⁶⁹, ou, ainda, a transmissão do número de identificação IVA do adquirente⁷⁰.

89. Seguindo a mesma lógica, a retificação de uma fatura que tem por objeto uma menção obrigatória, ou seja, o número de identificação IVA, pode produzir efeitos retroativos⁷¹. Além disso, a isenção de uma entrega intracomunitária não pode ser recusada apenas pelo facto de a Administração Fiscal de outro Estado-Membro ter procedido a um cancelamento do número de identificação IVA do adquirente com efeitos a data anterior a essa entrega⁷².

90. Por último, importa ter em consideração, por um lado, a obrigação de todos os sujeitos passivos registados para efeitos do IVA elaborarem mapas recapitulativos⁷³, o que permite um controlo as informações fornecidas. Por outro lado, numa perspetiva mais ampla, deve ser salientada a evolução da regulamentação da União relativa à cooperação administrativa no âmbito do IVA⁷⁴. Com efeito, o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado⁷⁵, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012, fixa regras e procedimentos comuns, designadamente para a troca de informações entre as autoridades nacionais competentes com o objetivo de aplicar corretamente o IVA⁷⁶. Esta organização vem, necessariamente, atenuar as consequências de uma declaração incompleta ou tardia.

66 V., no que respeita aos projetos em curso, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, de 4 de outubro de 2017, relativa ao seguimento do Plano de Ação sobre o IVA Rumo a um espaço único do IVA na UE — Chegou o momento de decidir [COM(2017) 566 final, n.º 3.1.1.1, alínea b), p. 9].

67 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, dispositivo, n.º 1).

68 V. acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 25).

69 V. acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 37).

70 V. acórdãos de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.ºs 51 e dispositivo), e de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, n.ºs 52 e segs.).

71 V. acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, dispositivo).

72 V. acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona [C-273/11, EU:C:2012:547, n.ºs 60 e 61 (no que respeita à condição formal), bem como dispositivo, n.º 2].

73 V. artigos 262.º e 263.º da diretiva IVA.

74 Na esteira do acórdão de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.º 37).

75 JO 2010, L 268, p. 1.

76 V. considerando seguintes do Regulamento n.º 904/2010:

«(7) Para que possam cobrar o imposto devido, os Estados-Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados-Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território mas que seja devido noutro Estado-Membro.

91. No entanto, este «princípio da rejeição do formalismo»⁷⁷, tradicionalmente baseado no caráter objetivo dos conceitos definidos na diretiva IVA e no princípio da neutralidade fiscal, conhece duas exceções, aplicáveis independentemente do benefício retirado de uma norma do direito da União⁷⁸. Trata-se, por um lado, da participação intencional numa fraude fiscal⁷⁹ e, por outro, da falta de prova de cumprimento das exigências substanciais⁸⁰.

92. É precisamente esta exceção que, em nosso entender, e contrariamente ao que defende o Governo austríaco⁸¹, explica a solução adotada no acórdão de 22 de abril de 2010, *X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading*⁸², na medida em que o Tribunal de Justiça considerou que os bens em causa não tinham sido, efetivamente, introduzidos no Estado-Membro de identificação⁸³.

93. Por conseguinte, consideramos que o direito à isenção de IVA deve resultar unicamente do cumprimento das condições fixadas no artigo 141.º e no artigo 42.º, alínea a), da diretiva IVA, sendo que a fixada no artigo 42.º, alínea b), desta diretiva apenas define uma modalidade de implementação prática.

94. Se, porém, o Tribunal de Justiça não partilhar desta análise, importa tomar em consideração, como a Comissão sublinhou, que, no processo principal, o debate não incidia sobre a falta de mapa recapitulativo ou de qualquer outra declaração.

95. Propomos, assim, que se responda à segunda questão prejudicial no sentido de que o artigo 42.º, alínea b), desta diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA sob o qual o sujeito passivo efetuou uma aquisição intracomunitária, com vista a uma entrega posterior, recuse isentar de IVA essa aquisição, pelo único motivo de o mapa recapitulativo, previsto no artigo 265.º da referida diretiva, ter sido apresentado tardiamente ou ter sido posteriormente retificado pelo sujeito passivo, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de uma fraude e que esteja demonstrado que as condições de fundo da isenção estão preenchidas.

(8) O controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num Estado-Membro diferente daquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado-Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último. O controlo efetivo dessas operações depende, por conseguinte, de o Estado-Membro de estabelecimento recolher ou estar em condições de recolher essas informações.

[...]

(19) Cabe ao Estado-Membro de consumo a principal responsabilidade de garantir que os fornecedores ou prestadores não estabelecidos cumprem as suas obrigações [...]

77 Segundo a expressão utilizada nas conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, n.ºs 82 e segs.). A sua fundamentação baseia-se nos princípios enunciados no acórdão de 27 de setembro de 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 31), retomados recentemente no acórdão de 9 de fevereiro de 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, n.ºs 36 a 38).

78 V. acórdão de 18 de dezembro de 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o.* (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.ºs 42 a 49).

79 V. acórdão de 20 de outubro de 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, n.ºs 44 e 45). V., também, a título de exemplo em caso de inexistência fraudulenta de declarações no Estado-Membro de chegada dos bens, numa relação triangular, mas sem recurso à medida de simplificação, acórdão de 18 de dezembro de 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o.* (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 V. acórdão de 9 de fevereiro de 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, n.ºs 42 e 43).

81 V. n.ºs 23, 27 e 39 das observações escritas deste governo.

82 C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217.

83 V. n.ºs 41 e 42 deste acórdão.

IV. Conclusão

96. Tendo em conta o conjunto das considerações que precedem, propomos ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo, Áustria):

- 1) O artigo 141.º, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o sujeito passivo, que cumpre as condições de identificação previstas na alínea a) deste artigo, deve ter efetuado a aquisição de bens prevista na alínea b) do referido artigo sob um número de identificação IVA atribuído por um Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados para efeitos da aquisição intracomunitária em causa, pouco importando que esse sujeito passivo esteja estabelecido ou registado neste Estado-Membro.
- 2) O artigo 42.º, alínea b), da Diretiva 200/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA sob o qual o sujeito passivo efetuou uma aquisição intracomunitária, com vista a uma entrega posterior, recuse isentar de IVA essa aquisição, pelo único motivo de o mapa recapitulativo, previsto no artigo 265.º da referida diretiva, ter sido apresentado tardiamente ou ter sido posteriormente retificado pelo sujeito passivo, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de uma fraude e que esteja demonstrado que as condições substanciais da isenção estão preenchidas.