



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 1 februarie 2017¹

Cauza C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda împotriva Autoridade Tributária e Aduaneira

(cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ)], Portugalia)

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată — Scutiri — Operațiuni intracomunitare — Livrare de mijloace de transport noi — Condiții de acordare a scutirii vânzătorului — Reședința cumpărătorului în statul membru de destinație — Înmatriculare temporară în statul membru de destinație — Risc de fraudă fiscală — Bună-credință — Obligația de diligență a furnizorului”

I – Introducere

1. Cererea de decizie preliminară cu care este sesizată Curtea privește interpretarea articolului 138 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)².

2. În esență, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] urmărește să afle dacă, în contextul unei livrări intracomunitare a unui vehicul nou, unui stat membru i se permite, în primul rând, să subordoneze scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA), prevăzută la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, condiției ca cumpărătorul să fie stabilit sau să aibă domiciliul în statul membru de destinație a vehiculului respectiv, în al doilea rând, să refuze scutirea de TVA atunci când vehiculul a primit doar un număr de înmatriculare în scopuri turistice și cu caracter temporar în statul membru de destinație și, în al treilea rând, să solicite plata TVA-ului furnizorului vehiculului în circumstanțe care ar putea indica faptul că cumpărătorul putea să fi săvârșit o fraudă cu privire la TVA, fără să se dovedească totuși că furnizorul a cooperat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului.

3. Aceste probleme au fost ridicate în contextul unui litigiu între societatea Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (denumită în continuare „Santogal”), cu sediul în Portugalia, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia) cu privire la refuzul acestei autorități de a acorda Santogal beneficiul scutirii de TVA, prevăzută de dreptul portughez care transpune articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, cu privire la livrarea de către Santogal a unui automobil nou transportat în Spania de către persoana care l-a achiziționat.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4. Mai precis, reiese din cererea de decizie preliminară că Santogal a vândut unui resortisant angolez, în schimbul unei facturi din 26 ianuarie 2010, un vehicul nou pentru suma de 447 665 de euro, pe care îl cumpărase în prealabil de la Mercedes-Benz Portugal și a cărui admitere pe teritoriul portughez a fost constatată printr-o declarație vamală cu privire la vehicule din 25 iunie 2009 (denumită în continuare „declarația vamală”)³.

5. Cu ocazia vânzării, cumpărătorul a informat Santogal cu privire la intenția sa de a utiliza vehiculul respectiv pentru uz personal în Spania, unde era deja stabilit, de a-l expedia în statul respectiv, suportând el însuși transportul, de a-l supune inspecției tehnice și de a solicita înmatricularea acestuia. Cumpărătorul a prezentat Santogal numărul de identificare pentru străini (NIE) spaniol, un document emis la 2 mai 2008 de Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Ministerul de Interne, Direcția Generală a Poliției și a Gărzii Civile – comuna Tui-Valencia, Spania) care atesta înscrierea acestuia în registrul central al străinilor sub acest NIE, precum și o copie a pașaportului său angolez. Adresa cumpărătorului indicată de acesta cu ocazia vânzării nu coincidea însă cu cea care figura pe documentul emis la 2 mai 2008.

6. În raport cu aceste documente, Santogal a considerat că vânzarea vehiculului era scutită de TVA în temeiul articolului 14 litera b) din Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (sistemul de TVA privind tranzacțiile intracomunitare), care urmărește să transpună în dreptul portughez articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

7. Vehiculul a fost transportat în Spania într-o remorcă complet închisă.

8. Ulterior inspecției tehnice a vehiculului în Spania, cumpărătorul a transmis Santogal, la cererea acesteia, două documente pentru a completa dosarul vânzării. Era vorba, pe de o parte, despre un certificat de inspecție tehnică emis la 11 februarie 2010 și, pe de altă parte, despre un certificat de înmatriculare în Spania, emis la 18 februarie 2010. Acest certificat, pe care figura o adresă a cumpărătorului care nu coincidea nici cu adresa indicată de acesta din urmă în momentul vânzării, nici cu cea care figura pe documentul din 2 mai 2008, privea o înmatriculare „în scopuri turistice”, cu caracter temporar, care urma să expire la 17 februarie 2011.

9. Conform informațiilor furnizate de instanța de trimitere, atribuirea unui număr de înmatriculare în scopuri turistice este reglementată în Spania prin Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (Decretul regal nr. 1571/1993 de adaptare a Reglementării privind înmatricularea în scopuri turistice la consecințele armonizării fiscale a pieței interne) din 10 septembrie 1993⁴ și prin Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (Decretul regal nr. 2822/1998 privind adoptarea Regulamentului general privind vehiculele) din 23 decembrie 1998⁵. Înmatricularea în scopuri turistice are caracter provizoriu, perioada de utilizare obișnuită fiind de șase luni la fiecare 12 luni, iar aceasta poate fi prelungită de către autorități. Doar persoanele care nu au reședința obișnuită în Spania pot beneficia de aceasta.

10. În urma informațiilor transmise de Santogal în februarie 2011, Mercedes-Benz Portugal a depus o declarație vamală complementară cu privire la vehicule (denumită în continuare „declarația complementară”) prin care s-a solicitat anularea declarației vamale din 25 iunie 2009 pentru motivul expedierii vehiculului în Spania. Declarația vamală a fost anulată de autoritățile competente la 3 martie 2011.

3 — Conform dosarului, este vorba despre un vehicul de lux, de tip sportiv, produs în serie limitată, model SLR McLaren.

4 — BOE n° 221 din 15 septembrie 1993, p. 27037.

5 — BOE n° 22 din 26 ianuarie 1999, p. 3440.

11. Prin scrisoarea din 24 octombrie 2013, transmisă Direcção de Finanças de Lisboa (Direcția Finanțelor din Lisabona, Portugalia), Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira (Direcția de servicii pentru combaterea fraudei vamale, Portugalia) a recomandat emiterea unei decizii rectificative privind TVA-ul aferent vânzării vehiculului în discuție. Această direcție a arătat în special că cumpărătorul locuia în Portugalia, că era înregistrat în statul respectiv în calitate de administrator al unei societăți și că dispunea în Portugalia de peste un deceniu de un număr de identificare fiscală. În plus, ca răspuns la o cerere de informații, autoritățile spaniole ar fi precizat că cumpărătorul nu apărea ca rezident în Spania în 2010, nu depusese niciodată în acest stat o declarație de venit și nu fusese supus niciodată la plata TVA-ului în statul respectiv.

12. Ulterior, Santogal a făcut obiectul unui control intern parțial cu privire la TVA-ul din ianuarie 2010. În acest cadru, autoritatea fiscală și vamală a întocmit un raport prin care s-a constatat că vânzarea vehiculului nu făcea obiectul scutirilor prevăzute la articolul 14 din RITI, pentru motivul că, în ceea ce privește scutirea care figurează la această dispoziție litera b), cumpărătorul nu locuia în Spania și nu desfășura aici vreo activitate. Pe de altă parte, aceasta a arătat că, potrivit bazelor sale de date, cumpărătorul deținea un număr de contribuabil portughez atribuit în 2001 și că țara sa de reședință era Portugalia.

13. La 14 octombrie 2014, autoritatea fiscală și vamală a emis o decizie rectificativă de impunere privind TVA-ul pentru o sumă de 89 533 de euro, precum și o decizie rectificativă de impunere privind dobânzile de întârziere aferente perioadei cuprinse între 12 martie 2010 și 20 august 2014, pentru o sumă de 15 914,80 euro. Santogal a plătit aceste sume în decembrie 2014.

14. Santogal a sesizat instanța de trimitere cu o cerere de anulare a acestor decizii, precum și cu o cerere de despăgubiri. În fața acestei instanțe, aceasta a invocat în special caracterul contrar al interpretării articolului 14 litera b) din RITI reținute de autoritatea fiscală și vamală articolului 138 alineatul (2) din Directiva TVA, care ar avea efect direct. Aceasta a arătat de asemenea că eventuala fraudă cu privire la sistemul de TVA săvârșită de cumpărător nu îi era opozabilă.

15. În cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere are, mai întâi, îndoieli în ceea ce privește locul de reședință al cumpărătorului în momentul vânzării vehiculului. În special, această instanță arată că reședința obișnuită a acestuia din urmă nu se afla în Spania. Nu s-ar fi dovedit totuși că locuia în Portugalia în momentul vânzării amintite. Pe de altă parte, dosarul depus la aceasta nu ar conține nici informații în ceea ce privește plata TVA-ului aferent vehiculului în Spania, nici informații în ceea ce privește situația vehiculului în urma acordării înmatriculării în scopuri turistice. Nu s-ar fi dovedit nici faptul că beneficiul regimului de înmatriculare în scopuri turistice a încetat conform modalităților prevăzute de dreptul spaniol.

16. În continuare, instanța de trimitere observă că nu s-a demonstrat că Santogal a colaborat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului cu privire la vânzarea vehiculului. Dimpotrivă, aceasta consideră că reiese din elementele de probă prezentate în fața ei că Santogal a asigurat respectarea condițiilor privind scutirea de TVA. Aceasta observă că nici comisionarii vamali și nici serviciile vamale nu au ridicat îndoieli în ceea ce privește caracterul suficient al documentelor pentru a proceda la anularea declarației vamale și că scrisoarea Direcției de servicii pentru combaterea fraudei vamale se întemeia pe informații suplimentare la care Santogal nu avea acces.

17. În sfârșit, instanța de trimitere consideră că jurisprudența Curții, în special Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 40-46), nu răspunde la întrebările adresate în litigiul cu care este sesizată.

18. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune unor norme de drept național [precum cele care figurează la] articolul 1 litera e) și la articolul 14 litera (b) din [RITI,] care impun clientului, în scopul recunoașterii scutirii de TVA pentru livrarea cu titlu oneros a mijloacelor de transport noi, transportate de client de pe teritoriul național către alt stat membru, să fie stabilit sau domiciliat în acest stat membru?
- 2) Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune refuzului scutirii în statul membru de plecare a transportului, într-o situație în care mijlocul de transport achiziționat a fost transportat în Spania, unde a primit număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, potrivit regimului fiscal [...] spaniol [...]?
- 3) Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se opune solicitării plății TVA-ului de către furnizorul mijlocului de transport nou, într-o situație în care nu s-a dovedit dacă regimul de înmatriculare în scopuri turistice a încetat sau nu a încetat în unul dintre modurile prevăzute [de dreptul spaniol] și nici dacă s-a plătit sau se va plăti TVA-ul în temeiul încetării regimului respectiv?
- 4) Articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii [legitime] se opun solicitării plății TVA-ului de către furnizorul mijlocului de transport nou care a fost expediat către alt stat membru, într-o situație în care:
 - clientul l-a informat pe furnizor, anterior expedierii, că are reședința în statul membru de destinație și i-a prezentat un document justificativ din care reiese că i s-a atribuit în statul respectiv un [NIE] și în care se indica o reședință în acest stat diferită de cea pe care clientul susținea că o are;
 - clientul a pus la dispoziția furnizorului documente justificative conform cărora mijlocul de transport achiziționat a fost supus inspecției tehnice în statul membru de destinație și i s-a atribuit un număr de înmatriculare în scopuri turistice în statul respectiv;
 - nu s-a dovedit că furnizorul a colaborat cu clientul în vederea evitării plății TVA-ului;
 - serviciile vamale nu au formulat nicio obiecție cu privire la anularea declarației vamale pentru vehicul pe baza documentelor de care dispunea furnizorul?”

19. Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise din partea Santogal, a guvernului portughez, precum și a Comisiei Europene. Având în vedere observațiile depuse, Curtea a considerat că este suficient de informată și a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor, în conformitate cu articolul 76 alineatul (2) din Regulamentul său de procedură.

II – Analiză

A – *Cu privire la admisibilitate*

20. Deși nu avem îndoieli că Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ)], întrucât Curtea a precizat deja că, în pofida denumirii sale, acest organ prezintă toate elementele necesare pentru a fi calificat drept „instanță dintr-un stat membru”, în

sensul articolului 267 TFUE⁶, guvernul portughez invocă inadmisibilitatea trimiterii preliminare pentru trei motive, care ne par a trebui să fie, toate, respinse, pentru motivele prezentate în continuare.

21. În primul rând, în opinia noastră, ar fi excesiv de formalist și contrar spiritului de cooperare care însoțește procedura pusă în aplicare prin articolul 267 TFUE, care urmărește să dea un răspuns util instanțelor naționale pentru ca acestea să poată soluționa litigiile pendinte în fața lor, să se admită obiecția guvernului portughez potrivit căreia decizia de trimitere ar fi inadmisibilă ca urmare a faptului că aceasta se referă nu la articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, ci la aceeași dispoziție litera (b). Astfel, este evident că, având în vedere motivele deciziei de trimitere, precum și modul de redactare a întrebărilor adresate, care evocă doar livrarea intracomunitară a unui mijloc de transport nou, care este reglementată în mod special de articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, trimiterea la articolul 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA constituie o simplă eroare de formă, fără consecințe în ceea ce privește înțelegerea și obiectul chestiunilor privind interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța de trimitere. De altfel, această eroare a fost rectificată într-o scrisoare a unuia dintre arbitrii instanței de trimitere care a fost anexată la decizia de trimitere și care, prin urmare, face parte din dosarul cauzei principale, cu privire la care au fost informate toate părțile care au depus observații în fața Curții. Faptul că o asemenea rectificare informală poate contraveni eventual normelor naționale de procedură civilă, astfel cum propune guvernul portughez, nu poate conduce la inadmisibilitatea deciziei de trimitere preliminară. Curtea a statuat deja în această privință că nu este, în principiu, de competența Curții să verifice dacă această decizie a fost luată în conformitate cu normele naționale privind organizarea judecătorească și procedura judiciară⁷. Având în vedere aceste elemente, nimic nu se opune reformulării de către Curte a întrebărilor adresate în sensul că privesc interpretarea articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA⁸.

22. În al doilea rând, deși este adevărat, astfel cum arată guvernul portughez, că decizia de trimitere nu este un model de claritate în ceea ce privește cadrul de fapt al cauzei principale și cuprinde chiar anumite imprecizii sau incoerențe, aceste lacune nu sunt suficiente pentru a răsturna prezumția de relevanță care se asociază întrebărilor preliminare cu privire la interpretarea dreptului Uniunii și pentru a împiedica Curtea să răspundă la acestea⁹. Astfel, Curtea dispune, în opinia noastră, de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i se adresează în prezenta cauză. De altfel, părțile care au depus observații scrise, inclusiv, cu titlu subsidiar, guvernul portughez, au avut toate posibilitatea de a se pronunța cu privire la conținutul întrebărilor adresate, în raport cu cadrul de drept și de fapt prezentat în decizia de trimitere.

23. În sfârșit, în al treilea rând, nu se poate, în opinia noastră, să fie admis nici motivul de inadmisibilitate prezentat de guvernul portughez potrivit căruia Curtea ar fi chemată să răspundă la întrebări de natură ipotetică pentru motivul că instanța de trimitere ar fi constatat deja, în decizia sa de trimitere, un viciu de motivare a deciziei autorității fiscale și vamale prin care se impune plata TVA-ului, care ar trebui să determine anularea acestei decizii fără a ține seama de răspunsul care ar fi dat de Curte la cererea de decizie preliminară.

6 — A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctul 34). De atunci, Curtea a răspuns de asemenea pe fond la alte două trimiteri preliminare adresate de aceeași instanță de arbitraj în materie fiscală: a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2015, *Lisboagás GDL* (C-256/14, EU:C:2015:387), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, *Eurico Italia și alții* (C-332/92, C-333/92 și C-335/92, EU:C:1994:79, punctul 13), și Hotărârea din 29 iunie 2010, *E și F* (C-550/09, EU:C:2010:382, punctul 35).

8 — Pentru a fi pe deplin exhaustivi, adăugăm că, dacă, astfel cum este cazul în speță, stadiul dosarului comunicat Curții permite acest lucru, posibilitatea de care dispune Curtea de a reformula întrebările preliminare face posibilă și prevenirea unei repetări, altfel probabile, a cererii de decizie preliminară și se bazează și pe motive de economie procedurală. A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza *Gysen* (C-449/06, EU:C:2007:663, punctul 43) și în cauza de *Lobkowicz* (C-690/15, EU:C:2016:926, nota de subsol 14).

9 — Reamintim, potrivit jurisprudenței constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță, care poate fi răsturnată în special atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate: a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2014, *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții* (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 31 și 36).

24. Este adevărat că, în conformitate cu misiunea care i se atribuie în cadrul cooperării instituite prin articolul 267 TFUE, de a contribui la administrarea justiției în statele membre, Curtea refuză să formuleze opinii consultative cu privire la chestiuni ipotetice¹⁰. Astfel, în asemenea situații, cererea de interpretare a dreptului Uniunii prezentată de instanța națională nu răspunde unei nevoi obiective pentru pronunțarea hotărârii și pentru soluționarea litigiului pendinte în fața sa. Potrivit acestei jurisprudențe, Curtea a declarat astfel ca fiind inadmisibilă o trimitere preliminară, înaintată de o instanță națională de prim grad, în interpretarea dreptului vamal al Uniunii într-o situație în care decizia de executare a unei datorii vamale, care era atacată în fața acestei instanțe, era dependentă în sens intrinsec de decizia prealabilă de constatare a datoriei respective, a cărei anulare a fost pronunțată de instanța de ultim grad din statul membru în discuție¹¹. Astfel, în măsura în care instanța de trimitere trebuia doar să acționeze în conformitate cu anularea deciziei de executare pentru soluționarea litigiului pendinte în fața ei, aceasta nu mai avea posibilitatea, pentru soluționarea acestui litigiu, de a pronunța o hotărâre susceptibilă să ia în considerare răspunsurile Curții la întrebările pe care le-a adresat. Prin urmare, Curtea ar fi trebuit să furnizeze o opinie consultativă cu privire la chestiuni care prezintă caracter ipotetic.

25. Această situație nu se regăsește însă în prezenta cauză.

26. Pe de o parte, nu reiese nicidecum din decizia de trimitere că viciul de motivare constat de instanța de trimitere trebuie să conducă la anularea totală a deciziei autorității fiscale și vamale, independent de răspunsul care ar fi dat de Curte la întrebările care i-au fost adresate. Decizia de trimitere urmărește mai degrabă să întărească ideea contrară. Astfel, după constatarea referitoare la acest viciu de motivare, instanța de trimitere a consacrat dreptului Uniunii considerații ample și a examinat și a respins alte motive prezentate de Santogal care critică de asemenea motivarea deciziei autorității fiscale și vamale, prezentând motivele de respingere a anumitor elemente de probă prezentate de Santogal prin care se urmărește să se demonstreze că persoana care achiziționase vehiculul nou îndeplinea condiția de reședință în statul membru de destinație a vehiculului respectiv, impusă de dispozițiile RITI. Aceste considerații ar fi fost superflue în cazul în care viciul de motivare constat în prealabil de instanța de trimitere ar putea conduce ca atare la anularea integrală a deciziei autorității fiscale și vamale.

27. Pe de altă parte, în mod fundamental, întrebările preliminare privesc atât direct, cât și indirect compatibilitatea cu dreptul Uniunii a cerinței impuse de dispozițiile RITI potrivit căreia acordarea scutirii de TVA este subordonată condiției ca persoana care achiziționează vehiculul nou să locuiască în statul membru de destinație a vehiculului respectiv. Or, este evident că răspunsul la aceste întrebări continuă să fie relevant pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, aceasta condiționează atât legalitatea obligației care revine furnizorului de a prezenta dovada îndeplinirii cerinței de reședință impuse de RITI, cât și a obligației autorității fiscale și vamale de a verifica aceste dovezi și de a motiva în mod corect deciziile care exclud, dacă este cazul, caracterul pertinent sau suficient al elementelor de probă care îi sunt prezentate.

28. Pentru toate aceste motive, solicităm Curții să declare că trimiterea preliminară este admisibilă.

B – *Cu privire la fond*

29. Astfel cum am indicat în considerațiile introductive și în conformitate cu reformularea întrebărilor preliminare pe care am propus-o la punctul 21 din prezentele concluzii, instanța de trimitere urmărește în esență să stabilească dacă, în contextul unei livrări intracomunitare a unui vehicul nou, un stat membru este autorizat: a) să subordoneze scutirea de TVA, prevăzută la articolul 138 alineatul (2)

10 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punctele 38 și 47, precum și jurisprudența citată).

11 — A se vedea Hotărârea din 24 octombrie 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punctele 39-47).

litera (a) din Directiva TVA, condiției ca cumpărătorul să locuiască în statul membru de destinație a vehiculului respectiv (prima întrebare); b) să refuze scutirea de TVA atunci când vehiculul a primit doar număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destinație (a doua întrebare) și c) să solicite plata TVA-ului vânzătorului vehiculului în circumstanțe care ar fi susceptibile să indice că cumpărătorul ar putea să fi săvârșit o fraudă cu privire la TVA, fără să se fi dovedit totuși că vânzătorul a cooperat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului (a treia și a patra întrebare).

30. Vom examina pe rând aceste trei aspecte ale întrebărilor adresate de instanța de trimitere.

1. Cu privire la dreptul de a subordona scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca persoana care achiziționează bunul să locuiască în statul membru de destinație (prima întrebare)

31. Astfel cum a subliniat deja Curtea în mai multe rânduri, sistemul instituit de la 1 ianuarie 1993, prin care se urmărește eliminarea frontierelor fiscale în cadrul Comunității, este întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al TVA, și anume achiziția intracomunitară de bunuri, permițând transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate¹².

32. Astfel, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii) din Directiva TVA, achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport nou de către o persoană neimpozabilă este impozabilă pe teritoriul statului membru de destinație, în timp ce, conform articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, livrarea intracomunitară a aceluiași mijloc de transport nou este scutită în statul membru în care a început expedierea sau transportul.

33. Mecanismul instituit constă în transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate și asigură repartizarea clară a competențelor fiscale.

34. Scutirea unei livrări intracomunitare corelative unei achiziții intracomunitare permite astfel evitarea unei duble impuneri și, prin urmare, a încălcării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA¹³, în timp ce normele privind impozitarea achizițiilor de mijloace de transport noi urmăresc de asemenea evitarea denaturărilor concurenței între statele membre, care ar putea rezulta din aplicarea unor cote diferite¹⁴.

35. Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA achiziția intracomunitară este definită drept transferul dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.

36. Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA prevede că statele membre scutesc livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului la o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii.

12 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 27), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 21 și 22), și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 22).

13 — A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 25).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctele 31 și 40), și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 24).

37. Ca urmare a corelației necesare între livrarea și achiziția intracomunitară a unui bun, inclusiv a unui mijloc de transport nou, dat fiind că acestea constituie în realitate, în opinia Curții, una și aceeași operațiune economică, s-a considerat deja că era necesar să se dea articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA și articolului 138 alineatul (1) din aceeași directivă o interpretare care să le confere o semnificație și o întindere identice¹⁵.

38. Această abordare trebuie să fie de asemenea valabilă în ceea ce privește raporturile dintre articolul 20 primul paragraf și articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA în ceea ce privește mijloacele de transport noi, astfel cum a convenit în special Comisia în observațiile sale scrise¹⁶.

39. Rezultă de aici, potrivit jurisprudenței, că scutirea livrării intracomunitare, care precedă achiziția intracomunitară, devine aplicabilă în cazul în care sunt îndeplinite trei condiții, și anume atunci când posibilitatea de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmisă persoanei care îl achiziționează, furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat într-un alt stat membru și, ca urmare a acestei expediții sau a acestui transport, bunul respectiv a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare¹⁷.

40. Este cert în cauza principală că vehiculul nou a fost vândut în Portugalia de Santogal în schimbul unei facturi către client, că bunul a fost transport în Spania chiar de client și a fost înmatriculat în acest stat membru. Prin urmare, cele trei condiții menționate mai sus par îndeplinite.

41. În orice caz, indiferent de îndeplinirea tuturor acestor condiții în cauza principală¹⁸, este evident că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu subordonează în niciun fel dreptul la scutirea livrării intracomunitare a unui mijloc de transport nou cerinței potrivit căreia persoana care achiziționează acest mijloc de transport trebuie să dispună de o reședință în statul membru de destinație¹⁹.

42. Astfel cum admite guvernul portughez, Curtea a precizat, în contextul calificării unei operațiuni drept achiziție intracomunitară a unui mijloc de transport nou, că prezintă importanță stabilirea statului membru în care va avea loc utilizarea finală și durabilă a mijlocului de transport în cauză²⁰.

43. Or, cerința suplimentară, impusă de dispozițiile RITI, care constă în subordonarea scutirii unei livrări intracomunitare circumstanței ca persoana care dobândește bunurile să fie rezidentă în statul membru de destinație permite autorităților fiscale portugheze să refuze această scutire, chiar fără a lua în considerare cerințele materiale prevăzute la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, în special chiar fără a ridica problema dacă aceste cerințe sunt îndeplinite. Faptul că persoana care achiziționează un mijloc de transport nou nu locuiește în statul membru de destinație nu poate însemna însă în mod automat că utilizarea finală și durabilă a acestui mijloc de transport nu se desfășoară în acest stat membru și că o livrare intracomunitară, urmată de o achiziție intracomunitară, nu a avut loc.

15 — A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 28 și jurisprudența citată).

16 — Situația de fapt aflată la originea Hotărârii din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), privea de altfel achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport (un velier) calificat drept „nou” de către instanța națională.

17 — A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42), Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 27), Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 41), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31).

18 — Această problemă este examinată la punctele 57-82 din prezentele concluzii.

19 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 54), în privința interpretării articolului 28c secțiunea A litera (a) din cea de A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 (JO 1998, L 281, p. 31), al cărui conținut corespunde celui al articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

20 — A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 50).

44. Deși este adevărat că, în temeiul articolului 131 din Directiva TVA, scutiile de TVA se aplică în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu pot avea drept efect nici să repună în cauză repartizarea competențelor fiscale între statele membre, nici neutralitatea TVA-ului, care, astfel cum amintește în mod repetat Curtea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului²¹.

45. Condiția suplimentară, impusă de dispozițiile RITI, care subordonează scutirea livrării intracomunitare reședinței cumpărătorului în statul membru de destinație determină producerea unui asemenea efect. Aceasta permite Portugaliei, independent de îndeplinirea celor trei condiții enumerate la punctul 39 din prezentele concluzii, să impoziteze livrarea intracomunitară a unui mijloc de transport nou a cărui achiziție este supusă la plata TVA-ului în statul membru de destinație. Prin urmare, această cerință încalcă articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, repartizarea competențelor fiscale între statele membre și principiul neutralității fiscale.

46. Evident, această poziție nu înseamnă că locul unde se află domiciliul persoanei care achiziționează bunurile nu prezintă interes în demonstrarea îndeplinirii cerințelor de fond ale Directivei TVA aplicabile scutirii unei livrări intracomunitare. Astfel, Curtea a admis că, pentru a stabili dacă bunul achiziționat a părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce stat membru va avea loc consumul final al acestuia, este necesară efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor de fapt obiective, printre care domiciliul cumpărătorului poate prezenta importanță²².

47. În definitiv, această abordare nu face, în opinia noastră, decât să coroboreze interpretarea potrivit căreia reședința în statul membru de destinație a persoanei care achiziționează bunul nu poate constitui ca atare o condiție de acordare a scutirii unei livrări intracomunitare. De asemenea, aceasta confirmă că lipsa reședinței în acest stat membru a persoanei care achiziționează bunurile nu poate constitui dovada irefutabilă că bunul nu a părăsit fizic teritoriul statului membru de livrare pentru a fi utilizat în mod durabil în statul membru de destinație²³.

48. Considerăm, așadar, la fel ca Santogal și Comisia, că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se opune ca un stat membru să subordoneze scutirea unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca persoana care achiziționează acest mijloc de transport să locuiască în statul membru de destinație a operațiunii.

2. Cu privire la dreptul de a refuza scutirea de TVA atunci când mijlocul de transport nou a primit doar un număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destinație (a doua întrebare)

49. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă este posibil să refuze scutirea de TVA vânzătorului unui vehicul nou atunci când se demonstrează că acest vehicul a primit doar un număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, în statul membru de destinație.

21 — A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 46), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 44), și, în ceea ce privește transferul intracomunitar, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 36).

22 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 44 și 45).

23 — În speță, circumstanța că cumpărătorul a comunicat, anterior și ulterior vânzării vehiculului nou, trei adrese diferite în Spania este lipsită de incidență în ceea ce privește problema dacă acest vehicul a fost utilizat (sau consumat) în mod final și durabil în acest stat membru.

50. Astfel cum atestă motivarea deciziei de trimitere, întrebarea respectivă se înscrie în verificarea temeiniciei demonstrației autorității fiscale și vamale potrivit căreia persoana care a achiziționat bunul nu locuia în statul membru de destinație. Astfel, instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului spaniol relevant menționat de autoritatea fiscală și vamală, înmatricularea în scopuri turistice a unui vehicul se atribuie doar unor persoane care nu locuiesc în Spania.

51. Cu alte cuvinte, criteriul înmatriculării temporare a vehiculului în Spania a fost utilizat de autoritatea fiscală și vamală pentru a demonstra că cumpărătorul nu locuia în acest stat membru și, prin urmare, nu îndeplinea cerința reședinței prevăzută de dispozițiile RITI care condiționează dreptul vânzătorului de a obține scutirea de TVA.

52. Or, astfel cum am dezvoltat în analiza primei întrebări preliminare, această cerință prevăzută de dispozițiile RITI este contrară articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

53. În aceste condiții, a accepta că criteriul înmatriculării cu caracter temporar a vehiculului în statul membru de destinație poate constitui temeiul refuzului scutirii de TVA în privința vânzătorului mijlocului de transport nou respectiv ar implica în mod indirect validarea condiției, prevăzută de dispozițiile RITI, care subordonează această scutire reședinței în statul membru de destinație a persoanei care achiziționează bunul.

54. În aceste condiții, la aprecierea globală a elementelor de fapt obiective care permit calificarea unei operațiuni drept „livrare intracomunitară”, natura temporară a numărului de înmatriculare atribuit în statul membru de destinație poate prezenta totuși importanță în ceea ce privește îndeplinirea sau neîndeplinirea condiției, evidențiată de Curte în Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 50), privind locul utilizării finale și durabile a mijlocului de transport nou.

55. Cu toate acestea, ar fi, în opinia noastră, contrar repartizării competențelor fiscale și principiului neutralității TVA-ului să se permită statului membru de livrare a acestui mijloc de transport nou, pe baza acestui unic element, să solicite vânzătorului plata TVA-ului. Astfel cum ilustrează cauza principală pe baza informațiilor comunicate în decizia de trimitere, un număr de înmatriculare cu caracter temporar, precum cel atribuit în Spania, poate fi acordat pe o perioadă considerabilă de douăsprezece luni, care poate, după toate probabilitățile, nu numai să fie prelungită, dar poate și expira atunci când vehiculului i se acordă un număr de înmatriculare obișnuit în Spania, după plata taxelor necesare. Astfel, simpla împrejurare că un vehicul nou a primit un număr de înmatriculare cu caracter temporar în statul membru de destinație nu înseamnă *ipso iure* că locul utilizării finale și durabile a vehiculului respectiv nu se va afla, odată expirată perioada de înmatriculare temporară, pe teritoriul acestui stat membru și că ar fi necesar să se concluzioneze că acest vehicul nu a făcut obiectul unei livrări intracomunitare.

56. Prin urmare, considerăm că, independent de circumstanțele proprii unei anumite cauze, un stat membru nu poate refuza scutirea de TVA vânzătorului unui vehicul nou, transportat către un alt stat membru de către proprietarul său, pentru simplul motiv că acest vehicul a fost înmatriculat în mod provizoriu în respectivul stat membru.

3. Cu privire la dreptul de a solicita plata TVA-ului vânzătorului mijlocului de transport nou, în circumstanțe care ar fi susceptibile să indice că cumpărătorul ar putea să fi săvârșit o fraudă cu privire la TVA, fără să se fi dovedit totuși că vânzătorul a cooperat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului (a treia și a patra întrebare)

57. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă scutirea de TVA poate fi refuzată vânzătorului în cazul în care este incert dacă beneficiul sistemului înmatriculării provizorii a încetat sau nu a încetat în unul dintre modurile prevăzute de dreptul statului membru de destinație și dacă s-a plătit TVA-ul sau se va plăti în temeiul încetării regimului respectiv. Aceasta

prezintă de asemenea, prin intermediul celei de a patra întrebări, un anumit număr de alte circumstanțe care lasă să se întrevadă incertitudinea care însoțește locul unde a avut loc consumul final al vehiculului nou vândut de Santogal, care ar putea indica faptul că ar fi posibil ca cumpărătorul să fi săvârșit o fraudă cu privire la TVA, arătând totodată că Santogal a efectuat anumite demersuri pe lângă cumpărător și autoritățile portugheze în urma vânzării vehiculului respectiv și fără să se dovedească că această societate a cooperat cu cumpărătorul în scopul evitării plății TVA-ului.

58. Aceste întrebări, care pot fi examinate împreună, privesc în esență atât sarcina probei, cât și elementele de probă care se raportează la utilizarea finală și durabilă a mijlocului de transport nou în statul membru de destinație, pe care autoritățile fiscale ale statului membru de livrare le poate solicita vânzătorului pentru ca acesta din urmă să beneficieze de scutirea de TVA aplicabilă livrării intracomunitare a unui asemenea mijloc de transport.

59. În ceea ce privește sarcina probei, Curtea a avut deja ocazia de a preciza, în contextul dispoziției celei de A șasea directive al cărei conținut este reluat în prezent la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, că revine furnizorului de bunuri obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru aplicarea acestei dispoziții, inclusiv a celor impuse de statele membre pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz²⁴. Această jurisprudență ne pare perfect transpozabilă interpretării și aplicării articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

60. Această jurisprudență impune de asemenea unui furnizor să acționeze cu bună-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală²⁵.

61. În contextul vânzării unui vehicul nou, care impune, astfel cum am arătat deja, o apreciere globală a tuturor elementelor de fapt obiective pentru a califica o operațiune drept livrare sau achiziție intracomunitară, este necesar ca, în scopul prevenirii oricărei participări la o fraudă fiscală, furnizorul să colecteze toate elementele de probă pe care le poate obține în mod rezonabil pentru a se asigura că condițiile aferente livrării intracomunitare a acestui vehicul, inclusiv în special cea cu privire la consumul final și durabil în statul membru de destinație, sunt îndeplinite.

62. Vigilența furnizorului unui mijloc de transport nou este cu atât mai necesară având în vedere „caracterul special” al operațiunilor intracomunitare privind un asemenea bun²⁶. Astfel, pe de o parte, calificarea operațiunii este complicată din cauza faptului că TVA-ul aferent acesteia trebuie achitat și de un particular neimpozabil, căruia nu i se aplică obligațiile privind declarația și contabilitatea, astfel încât se dovedește imposibilă controlarea sa ulterioară în această privință. Pe de altă parte, în calitate de consumator final, particularul nu poate pretinde dreptul de deducere a TVA-ului, nici chiar în cazul revânzării unui vehicul achiziționat, și este astfel mai interesat decât un operator economic să se sustragă de la plata taxei²⁷.

63. Acesta este motivul pentru care, deși este adevărat că, în ceea ce privește aceste operațiuni, furnizorul se poate întemeia în mod valabil pe intențiile cumpărătorului la momentul achiziției, este necesar ca acestea să fie susținute de elemente obiective²⁸, ele însele susceptibile să fie supuse controlului autorităților fiscale și, dacă este cazul, instanțelor din statul membru de livrare.

24 — A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 43).

25 — A se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 38), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 52).

26 — A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 42).

27 — Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 43).

28 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 47).

64. Cu toate acestea, instanța de trimitere reamintește în mod întemeiat că măsurile pe care, pentru a preveni orice eventuală fraudă, evaziune și abuz, statele membre au posibilitatea de a le impune furnizorului de bunuri trebuie să respecte principiile generale de drept, printre care în special principiile securității juridice și proporționalității²⁹, și, în plus, să nu afecteze neutralitatea TVA-ului³⁰.

65. Prin urmare, este comprehensibil și justificat ca pierderea dreptului la scutirea de TVA să nu poată fi pronunțată decât în situații excepționale, și anume atunci când vânzătorul a fost pus în situația să participe la o fraudă fiscală cu privire la TVA sau atunci când efectul încălcării uneia sau a mai multe cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond care stau la baza acordării acestei scutiri au fost îndeplinite³¹.

66. În temeiul acestei jurisprudențe, în cadrul calificării unei operațiuni drept achiziție intracomunitară de bunuri și al stabilirii calității de persoană impozabilă a persoanei care a achiziționat bunurile, Curtea a statuat că nu i se putea impune furnizorului, care a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil și fără să existe indicii referitoare la participarea la o fraudă cu privire la TVA, să aducă elemente de probă referitoare la achiziția intracomunitară de bunuri în cauză pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA³².

67. În prezenta cauză, în care condiția de fond în litigiu privește locul unde are loc consumul final și durabil al mijlocului de transport nou și în care instanța de trimitere arată că nu s-a demonstrat că vânzătorul a colaborat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului, revine acestei instanțe obligația de a verifica dacă vânzătorul, care a acționat cu bună-credință, a luat toate măsurile care i se puteau impune în mod rezonabil pentru a demonstra că operațiunea pe care o încheie consta efectiv într-o livrare intracomunitară, în sensul articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, care justifică dreptul său la scutire.

68. Astfel, obiectivul de *prevenire* a fraudei fiscale trebuie să presupună că furnizorii de mijloace de transport noi pot fi supuși unor cerințe ridicate în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor aferente livrării intracomunitare a acestui tip de bunuri, ținând seama de caracterul special al acestei operațiuni și de riscurile aferente³³.

69. Lipsa colaborării active (sau intenționate) a furnizorului cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului nu exonerează furnizorul de obligația sa, cu titlu preventiv, de a acționa cu bună-credință și de a lua măsurile rezonabile care se impun pentru a se asigura că o fraudă nu poate fi săvârșită de către cumpărător.

70. În cazul în care se dovedește că această obligație nu este îndeplinită, considerăm că s-ar putea justifica obligarea furnizorului la plata ulterioară a TVA-ului.

29 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 35), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 36).

30 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 37), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 44).

31 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

32 — A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 52, 53 și 55).

33 — A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii. Reamintim că Curtea a indicat deja în Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 58), că obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor. Acesta este cazul, în opinia noastră, al situației speciale a livrării intracomunitare de mijloace de transport noi către consumator.

71. Această orientare nu este contrară regimului aplicabil schimburilor comerciale intracomunitare, care urmărește să repartizeze riscul neplății TVA-ului între furnizor și client³⁴. Astfel, nu trebuie, în opinia noastră, să se atribuie în mod exclusiv furnizorului de mijloace de transport noi răspunderea plății ulterioare a TVA-ului, autoritățile fiscale ale statului membru de livrare având posibilitatea, bineînțeles și cu prioritate, de a solicita această plată clientului care se află la originea încălcării condițiilor de fond ale unei achiziții sau livrări intracomunitare de asemenea bunuri³⁵.

72. În cadrul acestor livrări, care implică transferul competenței fiscale în favoarea statului membru de destinație, trebuie pur și simplu să se încurajeze furnizorii pentru a se arăta deosebit de vigilenți în ceea ce privește riscul ca această operațiune să poată fi exclusă de la orice impozitare și să se evite ca, favorizând caracterul lucrativ al unei operațiuni³⁶, aceștia să fie determinați să „închidă ochii” sau să adopte un comportament excesiv de binevoitor în privința cocontractantului lor.

73. În cauza principală, revine, așadar, instanței de trimitere obligația de a verifica dacă Santogal, acționând cu bună-credință, a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru a se asigura că livrarea vehiculului nou clientului nu ar conduce la încălcarea condițiilor de fond necesare pentru a califica această operațiune drept livrare intracomunitară a unui mijloc de transport nou.

74. Acest răspuns ar putea fi suficient în vederea interpretării solicitate de instanța de trimitere. Cu toate acestea, în scopul de a da acestei instanțe un răspuns care să îi fie util pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată, considerăm că ar fi oportun pentru Curte să aducă anumite precizări în ceea ce privește elementele de probă care pot sau nu pot fi impuse furnizorului, cu respectarea principiilor dreptului Uniunii³⁷.

75. Mai întâi, pentru a beneficia de scutirea de TVA în statul membru de livrare, nu se poate impune vânzătorului unui mijloc de transport nou, astfel cum pare să preconizeze însă instanța de trimitere în cea de a treia întrebare preliminară, să prezinte dovada certă că TVA-ul cu privire la achiziția acestui bun a fost efectiv plătit în statul membru de destinație. O asemenea cerință ar fi incompatibilă cu anumite principii, inclusiv cu principiile proporționalității și neutralității fiscale, și nu poate fi considerată o măsură rezonabilă, în sensul jurisprudenței Curții, care poate fi impusă vânzătorului în cursul operațiunii, cu atât mai mult atunci când, precum în cauza principală, se pare că autoritățile statului membru de livrare nu sunt, nici chiar în urma investigației pe baza unor informații la care vânzătorul nu putea avea acces, în măsură să localizeze cu claritate persoana care a achiziționat bunul și destinația rezervată vehiculului.

76. Aceasta nu înseamnă că vânzătorul este scutit să mai efectueze demersurile pentru a fi informat de persoana care achiziționează bunul cu privire la situația mijlocului de transport nou care a fost livrat și, în consecință, cu privire la plata TVA-ului în statul membru de destinație. Este vorba însă, în opinia noastră, mai degrabă despre o obligație de mijloace decât despre o obligație de rezultat. Astfel, vânzătorul depinde în principal de colaborarea cumpărătorului și de elementele de probă pe care acesta din urmă consimte să i le furnizeze. În consecință, ar fi excesiv ca statul membru de livrare să subordoneze scutirea livrării intracomunitare circumstanței ca vânzătorul să prezinte dovada că cumpărătorul a plătit TVA-ul în statul membru de destinație. În schimb, este important ca vânzătorul să demonstreze că a efectuat cu bună-credință demersurile care i se pot impune în mod rezonabil pentru a fi asigurat de cumpărător că mijlocul de transport nou care a fost livrat va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație.

34 — Cu privire la acest principiu al repartizării sarcinii plății TVA-ului, a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 57).

35 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 67).

36 — În speță, reamintim că vehiculul provine dintr-o serie limitată și a fost vândut pentru aproximativ 450 000 de euro.

37 — Întrucât nicio dispoziție a Directivei TVA nu enumeră mijloacele de probă pe care persoanele impozabile sunt obligate să le furnizeze pentru a beneficia de scutirea de TVA, această problemă intră, în principiu, în competența statelor membre [a se vedea în special în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 42), și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 35)].

77. În continuare, considerăm că este exclus să se impună vânzătorului, în general, să efectueze o examinare atentă a condițiilor de înmatriculare a mijlocului de transport nou în statul membru de destinație. Chiar dacă vânzătorul ar fi, precum în cauza principală, un comerciant de vehicule, o asemenea cerință ar fi excesivă întrucât ar presupune ca persoanele impozabile într-un stat membru să aibă cunoștințe de dreptul sau de practica altor state membre.

78. În schimb, independent de cunoașterea de către vânzător a dreptului statului membru de destinație, mențiunea clară și constantă potrivit căreia un număr de înmatriculare este atribuit cu caracter temporar în statul membru de destinație trebuie să încurajeze un comerciant de vehicule, astfel cum propune Comisia, să ridice problema dacă vehiculul, odată expirată perioada de înmatriculare provizorie, va fi sau nu va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație și, prin urmare, supus la plata TVA-ului în acest stat membru. În opinia noastră, un asemenea profesionist trebuie să ia, așadar, toate măsurile rezonabile la care are dreptul pentru a fi asigurat de persoana care achiziționează bunul că aceasta are intenția de a respecta condiția, fiind necesar ca intenția amintită să fie susținută de elemente obiective, potrivit jurisprudenței³⁸.

79. În speță, considerăm, potrivit indicațiilor instanței de trimitere și elementelor subliniate de Comisie în observațiile sale scrise, că Santogal, odată aflat, după câteva zile de la vânzare, în posesia informației potrivit căreia numărul de înmatriculare a vehiculului în Spania era atribuit doar cu caracter temporar, pentru un an, a omis atât să întrebe persoana care a achiziționat bunul cu privire la intenția sa de a utiliza vehiculul în Spania după expirarea înmatriculării provizorii, cât și să îi solicite să furnizeze orice element util care să dovedească intenția sa. În plus, instanța de trimitere nu menționează niciun demers care ar fi fost efectuat de Santogal pe lângă cumpărător în această perioadă de un an, care i-ar fi permis să stabilească dacă vehiculul urma să rămână în Spania și să fie utilizat în mod final și durabil în acest stat membru.

80. Pe de altă parte, astfel cum subliniază și Comisia în observațiile sale scrise, instanța de trimitere nu informează nicidecum cu privire la conținutul documentelor expediate de Santogal autorității fiscale și vamale portugheze, cu câteva zile înaintea expirării înmatriculării provizorii a vehiculului, în susținerea cererii sale de anulare a declarației vamale și de declarare a expediției în Spania. În special, instanța de trimitere nu furnizează niciun element care să permită să se stabilească dacă aceste documente menționau înscrisuri care să justifice utilizarea finală și durabilă a vehiculului în statul membru de destinație.

81. O asemenea informație se dovedește însă esențială, după cum subliniază în mod întemeiat Comisia. Ar fi astfel contrar principiului securității juridice ca un stat membru care a acceptat într-o primă etapă documentele prezentate de un furnizor ca documente justificative ale dreptului la scutirea de TVA să poată obliga ulterior acest furnizor să plătească TVA-ul aferent livrării, atât timp cât respectivul furnizor a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru ca operațiunea pe care a încheiat-o să îndeplinească toate condițiile de fond ale unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

82. În aceste condiții, revine instanței de trimitere obligația de a verifica dacă Santogal a efectuat cu bună-credință demersurile pe lângă client pentru a se asigura că acesta din urmă avea intenția, odată ce înmatricularea provizorie a vehiculului nou trebuia să expire în Spania, să continue să utilizeze în mod final și durabil acest vehicul în statul membru de destinație, fiind necesar ca această intenție să fie susținută de elemente obiective, printre care în special înscrisuri prezentate de Santogal autorității fiscale și vamale portugheze în susținerea cererii sale de anulare a declarației vamale. Dacă aceasta este situația, dreptul la scutirea de TVA nu poate fi refuzat, chiar dacă Santogal nu a rectificat în perioada stabilită factura emisă inițial și nu a încercat să recupereze TVA-ul de la persoana care a achiziționat

38 — Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 47).

bunurile. În ipoteza contrară, considerăm că, cu excepția situației în care statul membru de livrare are posibilitatea de a solicita persoanei care a achiziționat bunul plata ulterioară a TVA-ului, aspect ce trebuie verificat de instanța de trimitere, ar fi justificat ca acest stat membru să impună Santogal să plătească ulterior TVA-ul, în vederea evitării ca operațiunea să fie exclusă de la impozitare.

III – Concluzie

83. Pentru ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Colectiv (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] după cum urmează:

- „1) Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să subordoneze scutirea unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca persoana care achiziționează acest mijloc de transport să locuiască în statul membru de destinație a operațiunii.
- 2) Indiferent de circumstanțele proprii unei anumite cauze, articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată vânzătorului unui mijloc de transport nou, transportat către un alt stat membru de către proprietarul său, pentru simplul motiv că acest vehicul a fost înmatriculat cu caracter temporar în respectivul stat membru.
- 3) Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 și principiile securității juridice, proporționalității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată vânzătorului unui mijloc de transport nou, atunci când acest vânzător nu a participat la o fraudă fiscală, a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile rezonabile pe care le putea lua pentru a se asigura că operațiunea pe care a încheiat-o îndeplinește toate condițiile de fond ale unei livrări intracomunitare, în sensul articolului menționat, în special cea care se raportează la consumul final și durabil al mijlocului de transport nou în statul membru de destinație.

Revine instanței de trimitere obligația de a verifica dacă vânzătorul din cauza principală s-a conformat cerințelor privind buna-credință și diligența rezonabilă, având în vedere în special demersurile pe care le-a efectuat pe lângă persoana care a achiziționat bunul și documentele justificative pe care le-a prezentat, care permit să se verifice dacă s-a asigurat că mijlocul de transport nou va fi utilizat în mod final și durabil în statul membru de destinație după expirarea perioadei de înmatriculare temporară în acest stat membru. În ipoteza în care această situație se regăsește, dreptul la scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu poate fi refuzat vânzătorului. În ipoteza contrară, cu excepția situației în care statul membru de livrare are posibilitatea de a solicita persoanei care a achiziționat bunul plata ulterioară a taxei pe valoarea adăugată, se justifică faptul ca acest stat membru să impună vânzătorului mijlocului de transport nou plata ulterioară a taxei pe valoarea adăugată în vederea evitării ca operațiunea să fie exclusă de la impozitare.”