Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

8 de novembro de 2018 * [i]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Isenções — Artigo 146.º, n.º 1, alínea e), e artigo 153.º — Operações de transporte rodoviário diretamente ligadas à exportação de bens — Prestações efetuadas por intermediários que intervêm nessas operações — Regime de prova relativo à exportação dos bens — Declaração aduaneira — Caderneta TIR»

No processo C-495/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul Prahova (Tribunal de Primeira Instância de Prahova, Roménia), por decisão de 14 de fevereiro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de agosto de 2017, no processo

Cartrans Spedition SRL

contra

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Prechal (relatora), presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, C. Toader e A. Rosas, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da Cartrans Spedition SRL, por R. Ioniță e R. Popescu, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo romeno, inicialmente por R. H. Radu e, em seguida, por C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu e O.-C. Ichim, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

i — O n.º 38 do presente texto foi objeto de uma alteração de ordem linguística, posteriormente à sua disponibilização em linha.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 12 de julho de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), e do artigo 153.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Cartrans Spedition SRL (a seguir «Cartrans») e a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Direção Geral Regional de Finanças de Ploiești — Administração Distrital de Finanças de Prahova, Roménia) e a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Direção Geral Regional de Finanças de Bucareste — Administração Fiscal para os Médios Contribuintes, Roménia), a respeito da recusa da Administração Fiscal em conceder a isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para várias operações de transporte realizadas para efeitos de exportação de bens com destino a países terceiros em que interveio a Cartrans.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 Incluído no capítulo 1, sob a epígrafe «Disposições gerais», do título IX, intitulado «Isenções», da Diretiva IVA, o artigo 131.º da mesma dispõe:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados—Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

4 Incluído no capítulo 6, intitulado «Isenções na exportação», do título IX da Diretiva IVA, o artigo 146.º, n.º 1, da mesma prevê:

«Os Estados—Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da [União Europeia];

[…]

e) As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das prestações de serviços isentas em conformidade com os artigos 132.º e 135.º, quando estiverem diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens […]»

5 Incluído no capítulo 9 da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Isenções aplicáveis a prestações de serviços efetuadas por intermediários», o artigo 153.º, primeiro parágrafo, estabelece:

«Os Estados—Membros isentam as prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando estes intervenham nas operações referidas nos capítulos 6, 7 e 8 ou em operações realizadas fora da [União].»

Código Aduaneiro

6 Nos termos do artigo 4.º, pontos 16 e 17, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO 2005, L 117, p. 13) (a seguir «Código Aduaneiro»):

«Na aceção do presente código, entende-se por:

[…]

16. Regime aduaneiro:

[…]
b) O trânsito;

[…]
h) a exportação.

17. Declaração aduaneira: o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro.»

7 Incluído na secção 1, sob a epígrafe «Sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro», do capítulo 2, intitulado «Regimes aduaneiros», do título IV, com a epígrafe «Destinos aduaneiros», do Código Aduaneiro, o seu artigo 59.º prevê:

«1. Qualquer mercadoria destinada a ser sujeita a um regime aduaneiro deve ser objeto de uma declaração para esse regime aduaneiro.

2. As mercadorias comunitárias declaradas para os regimes de exportação, aperfeiçoamento passivo, trânsito ou entreposto aduaneiro ficam sob fiscalização aduaneira a partir [da] aceitação [da] declaração aduaneira e até que saiam do território aduaneiro da [União] ou sejam destruídas até à anulação da declaração aduaneira.»

8 Incluído no ponto I, sob a epígrafe «Disposições gerais», do ponto B, intitulado «Trânsito externo», da secção 3, com a epígrafe «Regimes suspensivos e regimes aduaneiros económicos», do mesmo capítulo 2, o artigo 91.º do Código Aduaneiro estabelece:

«1. O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da [União]:

[…]

b) De mercadorias comunitárias, nos casos e condições determinados de acordo com o procedimento do comité, a fim de obstar a que os produtos que sejam objeto, ou beneficiem, de medidas relativas à exportação possam, consoante o caso, subtrair-se a essas medidas ou delas beneficiar indevidamente.

2. A circulação a que se refere o n.º 1 pode efetuar-se:

[…]

b) Ao abrigo de uma caderneta TIR (Convenção TIR), desde que:
1) Tenha tido início ou deva terminar no exterior da [União];

[…]»

9 Incluído na secção 4, sob a epígrafe «Exportação», do mesmo capítulo 2, o artigo 161.º, n.os 1 e 2, do Código Aduaneiro dispõe:

«1. O regime de exportação permite a saída de mercadorias comunitárias do território aduaneiro da [União].

A exportação implica a aplicação das formalidades previstas para a referida saída, incluindo medidas de política comercial e, se necessário, dos direitos de exportação.

2. […] qualquer mercadoria comunitária destinada a ser exportada deverá ser sujeita ao regime de exportação.»

10 Incluído no título V, sob a epígrafe «Mercadorias que saem do território aduaneiro da [União]», do Código Aduaneiro, o artigo 182.º-A, n.º 1, dispõe:

«As mercadorias que saem do território aduaneiro da [União], com exceção das mercadorias transportadas em meios de transporte que apenas atravessem as águas territoriais ou o espaço aéreo do território aduaneiro sem nele fazerem escala, devem ser cobertas por uma declaração aduaneira se não for exigida uma declaração aduaneira, por uma declaração sumária.»

11 Nos termos do artigo 182.º B, n.os 1 e 2, do Código Aduaneiro:

«1. Quando às mercadorias que saem do território aduaneiro da [União] for atribuído um destino aduaneiro que exija uma declaração aduaneira de acordo com a legislação aduaneira, essa declaração aduaneira deve ser apresentada na estância aduaneira de exportação antes de as mercadorias saírem do território aduaneiro da [União].

2. Quando a estância aduaneira de exportação for diferente da estância aduaneira de saída, a estância aduaneira de exportação comunicará ou disponibilizará imediatamente por via eletrónica à estância aduaneira de saída os elementos necessários.»

Convenção TIR

12 A Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR, assinada em Genebra em 14 de novembro de 1975 e aprovada em nome da Comunidade Económica Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de julho de 1978 (JO 1978, L 252, p. 1; EE 02 F5 p. 46), entrou em vigor na Comunidade Económica Europeia em 20 de junho de 1983 (JO 1983, L 31, p. 13). Todos os Estados-Membros são também partes nesta convenção.

13 Na sua versão alterada e consolidada publicada pela Decisão 2009/477/CE do Conselho, de 28 de maio de 2009 (JO 2009, L 165, p. 1) (a seguir «Convenção TIR»), a Convenção TIR enuncia, no seu artigo 1.º:

«Para os fins da presente convenção entende-se por:

a) "Transporte TIR"o transporte de mercadorias de uma estância aduaneira de partida para uma estância aduaneira de destino ao abrigo do regime, designado por regime TIR, estabelecido pela presente convenção;

b) "Operação TIR", a parte de um transporte TIR que se efetua numa Parte Contratante de uma estância de partida ou de entrada (de passagem) para uma estância de destino ou de saída (de passagem);

[…]

e) "Apuramento de uma operação TIR", a certificação pelas autoridades aduaneiras de que uma operação TIR terminou dentro das regras numa Parte Contratante. A certificação é estabelecida pelas autoridades aduaneiras com base numa comparação entre os dados ou informações disponíveis da estância aduaneira de destino ou de saída (de passagem) e os da estância aduaneira de partida ou de entrada (de passagem);

[…]

o) "Titular"de uma caderneta TIR a pessoa a quem é emitida uma caderneta TIR, em conformidade com as disposições pertinentes da convenção, e em nome da qual foi efetuada uma declaração aduaneira sob a forma de uma caderneta TIR indicando a vontade de sujeitar as mercadorias ao regime TIR na estância aduaneira de partida. O titular é responsável pela apresentação do veículo rodoviário, do conjunto de veículos ou do contentor, com a carga e a caderneta TIR respetivas, à estância de aduaneira de partida, à estância aduaneira de passagem e à estância aduaneira de destino, encontrando-se as disposições pertinentes da convenção devidamente respeitadas;

[…]»

14 O artigo 4.º da Convenção TIR prevê que as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR por ela estabelecido não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e imposições de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras de passagem.

15 Para a aplicação destas facilidades, a Convenção TIR exige, conforme decorre do seu artigo 3.º, alínea b), que as mercadorias sejam acompanhadas, durante todo o seu transporte, por um documento de expedição uniforme, a caderneta TIR, que serve para controlar a regularidade da operação.

16 A caderneta TIR é composta por uma série de folhas que incluem um talão n.º 1 e um talão n.º 2, com as correspondentes referências, nos quais figuram todas as informações necessárias, sendo utilizado um par de talões por cada território atravessado. No início da operação de transporte, o talão n.º 1 é depositado na estância aduaneira de partida. A liquidação ocorre a seguir à devolução do talão n.º 2 da estância aduaneira de saída situada no mesmo território aduaneiro. Este procedimento repete-se em cada território atravessado, utilizando os diferentes pares de talões que se encontram na mesma caderneta.

O Manual Trânsito (TIR)

17 O Manual Trânsito sobre o regime TIR (documento TAXUD/1873/2007) foi desenvolvido pela Comissão Europeia no âmbito do Comité do Código Aduaneiro — Secção de Trânsito — TIR) O artigo 1.º, incluído na parte IX do manual, prevê, no seu n.º 2:

«[…] a caderneta TIR […] serve de declaração aduaneira para o transporte de mercadorias e […] prova a existência de uma garantia. […] […] A caderneta TIR é utilizada no país de partida e serve de documento de controlo aduaneiro nas partes contratantes de partida, de passagem e de destino.»

Direito romeno

18 O artigo 143.º, n.º 1, alínea c), da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003), na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «Código Tributário»), prevê:

«Estão isentas do imposto:

[…]

c) as prestações de serviços, incluindo o transporte e os serviços acessórios ao transporte, diferentes dos previstos no artigo 141.º, diretamente ligados com a exportação de bens.»

19 Nos termos do artigo 144.º bis do Código Tributário:

«Estão isentos de imposto os serviços prestados por intermediários que atuam em nome e por conta de outrem, quando esses serviços sejam prestados no âmbito das operações isentas referidas nos artigos 143.º e 144.º […]»

20 Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, do Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului dinanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto Ministerial n.º 2222/2006 do ministro das Finanças que aprova medidas de aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado às operações referidas no artigo 143.º, n.º 1, alíneas a) a i), no artigo 143.º, n.º 2, e no artigo 144.º bis da Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Fiscal, a seguir «Decreto Ministerial n.º 2222/2006»:

«A isenção do imposto prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea c), do Código Tributário, relativa às prestações de serviços de transporte diretamente ligadas à exportação de bens, será justificada pelo prestador de serviços […] Os documentos que justificam a isenção do imposto são:

a) A fatura […] ou, no caso de pessoas que efetuem a prestação de serviço de transporte, o documento de transporte específico […];

b) o contrato com o beneficiário;

c) os documentos específicos de transporte referidos no n.º 4, com base no tipo de transporte, ou eventualmente, cópia desses documentos;

d) os documentos dos quais resulte que os bens transportados foram exportados.»

21 Nas suas observações escritas quer o Governo romeno quer a Comissão indicam que o artigo 4.º, n.º 4, do Decreto Ministerial n.º 2222/2006, que remete para o seu artigo 4.º, n.º 2, alínea c), menciona, o documento «TIR» como o documento de transporte específico em caso de transporte rodoviário.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

22 A Cartrans, sociedade com sede na Roménia, é um intermediário em matéria de serviços de transporte rodoviário de mercadorias. Na sequência de uma inspeção fiscal, foi notificada de um aviso de liquidação, datado de 13 de agosto de 2014, de um montante de 16 203 lei romenos (RON) (cerca de 3 650 euros) de IVA, relativo a sete prestações de serviços de transporte rodoviário ligadas a exportações de mercadorias, num total de 67 512 RON (cerca de 15 160 euros), três delas para a Turquia, realizadas entre os meses de março e de maio de 2002, duas para a Geórgia, realizadas em agosto de 2012, a sexta para o Iraque, realizada em fevereiro de 2013, e a última para a Ucrânia, realizada em abril de 2014.

23 De acordo com o relatório elaborado na sequência da inspeção fiscal e com o aviso de liquidação, a Cartrans não podia beneficiar da isenção do IVA no que diz respeito aos serviços de transporte em causa, uma vez que no momento da fiscalização não apresentou declarações aduaneiras de exportação que certificassem que as mercadorias em causa tinham sido efetivamente exportadas.

24 A Cartrans interpôs para o Tribunalul Prahova (Tribunal de Primeira Instância de Prahova, Roménia) um recurso contra o aviso de liquidação. Em apoio do seu recurso, alega que os documentos em seu poder, ou seja, as cadernetas TIR e os documentos de transporte CMR (emitidos com base na Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, assinada em Genebra, em 19 de maio de 1956, conforme alterada pelo Protocolo de 5 de julho de 1978) visados pelos serviços aduaneiros dos países terceiros destinatários das exportações, certificam a veracidade dessas exportações e justificam, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, alínea d), do Decreto Ministerial n.º 2222/2006, que as mesmas estavam isentas de IVA. A Cartrans esclareceu que as cadernetas TIR incluem simultaneamente as mercadorias em causa e a certificação de trânsito aduaneiro da estância de partida até à estância aduaneira de destino.

25 Contestando, a Administração Fiscal alegou que os transportes em causa no processo principal não podem constituir prestações de serviços isentas de IVA, pois embora os documentos apresentados pela Cartrans provem a realização de prestações de transporte num percurso exterior em benefício dos exportadores, não provam que as mercadorias tenham sido efetivamente exportadas. Essa prova consiste, nos termos da legislação fiscal em vigor, na apresentação da declaração aduaneira de exportação.

26 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta, contudo, que, em direito interno, não existe nenhuma disposição legal que preveja expressamente que tipo de documento faz prova da exportação das mercadorias transportadas.

27 Foi nestas circunstâncias que o Tribunalul Prahova (Tribunal de Primeira Instância de Prahova) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) «Para efeitos da isenção do IVA das operações e prestações de serviços de transporte ligadas à exportação de bens, em conformidade com a [Diretiva IVA], a caderneta TIR carimbada pelos serviços aduaneiros do país de destino constitui um documento justificativo da exportação dos bens transportados, tendo em conta o regime jurídico desse documento de trânsito estabelecido [no Manual do Trânsito para o regime TIR] da Comissão Europeia?

2) O artigo 153.º da [Diretiva IVA] deve ser interpretado no sentido de que se opõe à prática fiscal que impõe ao contribuinte que prove a exportação das mercadorias transportadas através da declaração aduaneira de exportação e recusa o direito à dedução do IVA relativo á prestação de serviços de transporte das mercadorias exportadas no caso de não existir essa declaração, apesar de existir a caderneta TIR carimbada pela estância aduaneira do país de destino?»

Quanto às questões prejudiciais

28 A título liminar, importa recordar que, nos termos do primeiro parágrafo do artigo 153.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros são obrigados a isentar as prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem quando intervenham nas operações referidas, nomeadamente, no capítulo 6 do título IX desta diretiva.

29 O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, que está incluído no seu capítulo 6 do título IX, obriga os Estados-Membros a isentar de IVA as prestações de serviços, incluindo de transporte e operações acessórias, quando estiverem diretamente ligadas à exportação de bens para fora da União (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 20).

30 No caso em apreço, embora as questões prejudiciais apresentadas ao Tribunal de Justiça refiram o artigo 153.º da Diretiva IVA, a decisão de reenvio não contém, para além da precisão segundo a qual Cartrans é um intermediário em matéria de transportes rodoviários, nenhuma outra indicação concreta que permita determinar quais as prestações de serviços que teriam sido efetuadas por esta sociedade nessa qualidade de intermediário, em nome e por conta de outrem. Por outro lado, parece resultar dos termos daquela decisão que o aviso de liquidação em causa no processo principal diz respeito ao IVA devido diretamente pelas prestações de serviços de transporte para efeitos de exportação de mercadorias.

31 Nestas condições, e tendo em conta a insuficiência das informações de que dispõe o Tribunal de Justiça, é ao órgão jurisdicional de reenvio que compete verificar, face aos elementos de facto que caracterizam a situação em causa no processo principal, se o artigo 153.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da mesma, efetivamente tem vocação para se aplicar à referida situação, ou se apenas é aplicável esta última disposição.

32 Além disso, embora a segunda questão se refira a um caso de recusa do direito a dedução do IVA, resulta dos fundamentos da decisão de reenvio, como salientou a advogada-geral no n.º 20 das suas conclusões, que as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio dizem respeito, em substância, às condições que permitem beneficiar de uma isenção de IVA.

33 Tendo em conta o que precede, há que considerar que, com as suas duas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA e, eventualmente, essa disposição conjugada com o artigo 153.º da mesma diretiva se opõem a uma prática fiscal de um Estado-Membro em virtude da qual é recusada a isenção de IVA, respetivamente, para as prestações de transporte diretamente ligadas a exportações de bens e para as prestações de serviços efetuadas por intermediários nessas prestações no caso de o devedor não conseguir provar a realização da exportação de bens em causa através do meio específico e exclusivo de uma declaração aduaneira de exportação. Em caso de resposta afirmativa, o referido órgão jurisdicional pergunta se essas mesmas disposições devem ser interpretadas no sentido de que uma caderneta TIR visada pelas autoridades aduaneiras do país terceiro com destino ao qual os bens foram transportados é apta, por si só e em todas as circunstâncias, a demonstrar a realidade da exportação das mesmas.

34 Em primeiro lugar, no que respeita à isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, há que recordar que ela completa a prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, e visa, como esta última isenção, garantir a tributação das prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos (Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 19).

35 Remetendo, neste contexto, para a sua jurisprudência constante segundo a qual as isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita, pois constituem exceções ao princípio geral segundo o qual este imposto é cobrado por cada entrega de bens e por cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, o Tribunal de Justiça declarou que resulta da letra e da finalidade do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, segundo o qual estão isentas de IVA as prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, sempre que estiverem ligadas diretamente à exportação de bens, que esta disposição deve ser interpretada no sentido de que a existência de uma ligação direta implica não apenas que, pelo seu objeto, as prestações de serviços em causa contribuam para a efetiva realização de uma operação de exportação, mas também que esses serviços sejam prestados diretamente, consoante o caso, ao exportador ou ao destinatário dos bens referidos nessa mesma disposição (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, n.ºs 22 e 23).

36 Em segundo lugar, e na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio chega à conclusão de que o nexo direto exigido por força da jurisprudência recordada no número anterior do presente acórdão é verificado no contexto do processo principal, coloca-se a questão de saber se é permitido às autoridades fiscais recusarem o benefício das isenções em causa com o fundamento de que o transportador ou intermediário não provou, através do meio específico e exclusivo de uma declaração aduaneira de exportação, que as mercadorias em causa foram efetivamente exportadas para fora da União.

37 A este respeito, há que recordar que, na falta de uma disposição da Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, os requisitos de isenção das operações de exportação com vista a garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. No exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

38 Em relação ao princípio da proporcionalidade, uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

39 Quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

40 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

41 Por um lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado, para efeitos da isenção de IVA, por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 39 e jurisprudência aí referida). Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça não é contrário ao direito da União exigir a um operador que atue de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal. Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, deve ser-lhe recusado o direito à isenção de IVA (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

42 Por outro lado, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

43 Tratando-se, como no caso vertente, das características objetivas de uma prestação de serviços de transporte do tipo referido no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, resulta desta disposição que tal prestação deve ser isenta de IVA quando diretamente relacionada com a exportação de bens.

44 Entre esses requisitos de fundo incluem-se, por conseguinte, e como foi recordado no n.º 35 do presente acórdão, a existência de um nexo direto entre a referida prestação e a exportação de bens, entendendo-se esta última, como resulta do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, como uma entrega de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da União.

45 É certo que a prestação de transporte isenta nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA deve ser distinguida da operação de exportação propriamente dita, que constitui uma operação tributável sujeita a um regime aduaneiro e fiscal próprio e que, eventualmente, envolve outros devedores, cuja isenção resulta do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), desta mesma diretiva.

46 Todavia, é dado assente, como foi recordado nos n.ºs 34 e 35 do presente acórdão, que a prestação de transporte apenas é isenta por ser acessória dessa operação de exportação de bens que ela completa e para cuja realização efetiva contribui, tendo como objetivo, tal como a isenção de que beneficia, assegurar a tributação das entregas de bens e prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, o lugar onde os produtos exportados serão consumidos.

47 Cumpre também salientar que todas as isenções previstas no artigo 146.º, n.º 1, da Diretiva IVA constituem, como resulta da epígrafe do referido artigo, «Isenções na exportação».

48 Nestas condições, para que uma prestação de transporte possa ser isenta de IVA ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, bem como, no caso de essa prestação ser efetuada por um intermediário agindo em nome e por conta de outrem, ao abrigo do artigo 153.º da referida diretiva, é, em princípio, necessário que os bens em causa tenham efetivamente sido objeto de tal exportação, a saber, uma entrega de bens para fora da União, cuja veracidade deve ser comprovada a contento das autoridades fiscais competentes. Tal requisito, que diz respeito às condições de fundo exigidas para que a isenção seja concedida, não pode, portanto, ser considerado como uma obrigação puramente formal na aceção da jurisprudência recordada no n.º 38 do presente acórdão.

49 Contudo, daqui não resulta que essa isenção possa estar sujeita à condição imperativa de que o transportador ou o intermediário em causa apresente, para demonstrar a realidade da exportação, uma declaração de exportação, excluindo, desse modo, qualquer outro meio de prova que permitisse formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente.

50 Com efeito, impor tal modalidade probatória exclusiva de qualquer outra equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais, na aceção da jurisprudência recordada nos n.os 38 e 39 do presente acórdão, sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um transportador ou um intermediário envolvido numa operação de transporte não poder apresentar uma declaração de exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente tido lugar.

51 A este respeito, a obrigação de proceder à entrega de tal declaração de exportação é, como resulta, nomeadamente, dos artigos 59.º, 161.º e 182.º-A do Código Aduaneiro, do regime aduaneiro especificamente aplicável à operação de exportação propriamente dita e não à prestação de transporte ao abrigo de uma caderneta TIR, que é um regime de trânsito. Tal obrigação não incumbe, em princípio, ao transportador ou ao intermediário referido no artigo 153.º da Diretiva IVA, que, por sua parte, assumem a responsabilidade pelo transporte dos bens através da fronteira externa da União e pelo encaminhamento dos mesmos para o destino nos países terceiros e que, por conseguinte, não são necessariamente detentores da referida declaração.

52 A fim de proceder às verificações a que estão obrigadas para comprovarem se estão cumpridos os requisitos materiais a que está sujeita a isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA relativamente a uma operação de transporte, as autoridades fiscais competentes devem, como salientou a advogada-geral no n.º 39 das suas conclusões, analisar o conjunto de elementos de que dispõem para determinar se deles se pode inferir, com um grau de probabilidade suficientemente elevado, que os bens transportados com destino a um país terceiro aí foram entregues. Em contrapartida, as mesmas autoridades não podem inferir que isso não aconteceu pelo simples facto de o transportador ou intermediário não apresentou uma declaração de exportação dos referidos bens.

53 Por outro lado, como também salientou a advogada-geral no n.º 40 das suas conclusões, nos autos remetidos ao Tribunal de Justiça não consta nenhuma indicação de que o transportador ou intermediário tivessem, no presente caso, participado intencionalmente numa fraude fiscal que pusesse em perigo o bom funcionamento do sistema comum do IVA, ou de que, na falta de cumprimento desse requisito formal por parte de um desses sujeitos passivos, as autoridades competentes estivessem impedidas de determinar se os requisitos materiais da isenção estavam preenchidos.

54 Resulta do que precede que uma prática fiscal de um Estado-Membro que recuse a isenção do IVA prevista para os serviços de transporte diretamente ligados à exportação de bens para fora da União prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, ou para os serviços de intermediação relativos a tais serviços referidos no artigo 153.º da mesma diretiva, apenas com o fundamento de que o transportador ou o intermediário em causa não apresentaram uma declaração aduaneira de exportação dos referidos bens não observa a jurisprudência recordada no n.º 38 do presente acórdão.

55 Quanto ao princípio da segurança jurídica, há que recordar que este princípio, que tem por corolário o princípio da proteção da confiança legítima e cuja observância se impõe, como recordado no n.º 37 do presente acórdão, aos Estados-Membros quando fixam os requisitos em matéria de isenções, exige, por um lado, que as normas jurídicas sejam claras e precisas e, por outro, que a sua aplicação seja previsível para os sujeitos de direito (Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

56 Este imperativo impõe-se com especial rigor quando se trata de uma regulamentação suscetível de acarretar encargos financeiros, para que os interessados possam conhecer com exatidão a extensão das obrigações que por ela lhes são impostas. Consequentemente, é necessário que os sujeitos passivos tenham conhecimento das suas obrigações fiscais antes de efetuarem a transação (Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

57 Por outro lado, o Tribunal de Justiça esclareceu que as obrigações que incumbem a um sujeito passivo em matéria de prova devem ser determinadas em função dos requisitos fixados expressamente a esse respeito pelo direito nacional e da prática habitual estabelecida para transações semelhantes (Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

58 No caso em apreço, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, a exigência da apresentação de uma declaração aduaneira de exportação não resulta da letra do normativo nacional em causa no processo principal, que prevê, a este respeito, apenas a apresentação de documentos não especificados que permitam provar que as mercadorias foram exportadas.

59 Nestas condições, a prática fiscal em causa no processo principal não cumpre as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica recordadas nos n.ºs 55 a 57 do presente acórdão.

60 Em terceiro lugar, quanto ao valor probatório que se pode atribuir à caderneta TIR para se considerar que o requisito respeitante à exportação de bens à qual uma prestação de transporte deve estar diretamente ligada a fim de poder beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA está devidamente preenchido, há que recordar que o referido documento, que tem caráter uniforme, é emitido em conformidade com as disposições aplicáveis da Convenção TIR de que quer a União quer os seus Estados-Membros são Partes.

61 O artigo 91.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro precisa que a circulação de mercadorias no interior do território aduaneiro da União e com destino ao exterior desse território faz parte do regime do trânsito externo, nomeadamente quando essa circulação se efetue a coberto de uma caderneta TIR.

62 A caderneta TIR, como decorre das disposições da Convenção TIR, em particular do artigo 1.º, alíneas e) e o), da mesma, deve ser apresentada, juntamente com o veículo de transporte das mercadorias em causa nas estâncias aduaneiras de partida, de passagem e de destino, e por elas ser visada nas folhas, talões e canhotos respetivos mencionados no n.º 16 do presente acórdão, com vista a permitir o apuramento das diversas operações TIR em causa, uma vez que se conclua que elas foram regularmente concluídas.

63 Resulta do que precede que uma caderneta TIR devidamente visada, nomeadamente pelas autoridades aduaneiras do país terceiro de destino, é um documento oficial que permita, em princípio, certificar que os bens em causa, mediante a passagem das fronteiras externas da União, foram objeto de movimentação física para esse país terceiro e que atingiram o seu destino.

64 Ora, essa passagem de fronteiras e a chegada dos bens aos países terceiros de destino certificadas pela caderneta TIR constituem um dos elementos de uma operação de exportação que a distinguem de uma operação que tem lugar no interior da União (v., por analogia, Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 37).

65 Daqui resulta que, quando essa prestação de transporte é efetuada ao abrigo de uma caderneta TIR, essa caderneta, na ausência de motivos precisos que permitam duvidar da autenticidade ou da fiabilidade da caderneta e dos seus elementos, pode ter uma relevância especial no contexto específico do reconhecimento do direito à isenção relativa à referida prestação de transporte.

66 As autoridades fiscais devem, por conseguinte, ter em devida conta esse documento, como aliás todos os outros elementos na sua posse, como recordado no n.º 52 do presente acórdão.

67 A este respeito, compete a essas autoridades tomar igualmente em conta os documentos emitidos no âmbito da Convenção CMR, como aqueles a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, para efeitos de examinar se estes documentos podem corroborar, se for caso disso, a existência verosímil de uma exportação efetiva das mercadorias transportadas.

68 Por todo o exposto, há que responder às questões prejudiciais que o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, por um lado, e essa disposição conjugada com o artigo 153.º da mesma diretiva, por outro, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática fiscal de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do IVA, respetivamente, para as prestações de transporte diretamente ligadas à exportação de bens e para as prestações de serviços efetuadas por intermediários em tais prestações de transporte está condicionada à apresentação pelo devedor da declaração aduaneira de exportação das mercadorias em causa. A este respeito, cabe às autoridades competentes, para efeitos da concessão das referidas isenções, examinar se o cumprimento do requisito referente à exportação dos bens em questão pode ser inferido com um grau de probabilidade suficientemente elevado de todos os elementos de que as referidas autoridades podem dispor. Neste contexto, uma caderneta TIR visada pelas autoridades aduaneiras do país terceiro de destino dos bens apresentada pelo devedor constitui um elemento que as referidas autoridades devem, em princípio, ter na devida conta, a menos que tenham razões concretas para duvidar da autenticidade ou da fiabilidade desse documento.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, por um lado, e essa disposição conjugada com o artigo 153.º da mesma diretiva, por outro, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática fiscal de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do IVA, respetivamente, para as prestações de transporte diretamente ligadas à exportação de bens e para as prestações de serviços efetuadas por intermediários em tais prestações de transporte está condicionada à apresentação pelo devedor da declaração aduaneira de exportação das mercadorias em causa. A este respeito, cabe às autoridades competentes, para efeitos da concessão das referidas isenções, examinar se o cumprimento do requisito referente à exportação dos bens em questão pode ser inferido com um grau de probabilidade suficientemente elevado de todos os elementos de que as referidas autoridades podem dispor. Neste contexto, uma caderneta TIR visada pelas autoridades aduaneiras do país terceiro de destino dos bens apresentada pelo devedor constitui um elemento que as referidas autoridades devem, em princípio, ter na devida conta, a menos que tenham razões concretas para duvidar da autenticidade ou da fiabilidade desse documento.

Assinaturas