ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de Novembro de 2010 *

No processo C-84/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Regeringsrätten (Suécia), por decisão de 16 de Fevereiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de Fevereiro de 2009, no processo

X

contra

Skatteverket,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

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

* Língua do processo: sueco.

advogado-geral: J. Kokott,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 15 de Abril de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de X, por U. Käll, D. Kleist e M. Johansson, advokater,

— em representação do Skatteverket, por C. Olsson, advokat,

— em representação do Governo sueco, por A. Falk e S. Johannesson, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e B. Klein, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou e P. Dejmek, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de Maio de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe X ao Skatteverket (Administração Fiscal sueca) a propósito de uma informação fiscal prévia do Skatterättsnämnden (Comissão do direito fiscal) respeitante à aplicação na Suécia do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre a aquisição de um barco à vela novo noutro Estado-Membro.

Quadro jurídico

Directiva 2006/112

3 A Directiva 2006/112 revogou e substituiu, a partir de 1 de Janeiro de 2007, a legislação da União existente em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

4 Nos termos do décimo primeiro considerando da Directiva 2006/112:

«É igualmente necessário tributar, durante esse período de transição, nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e regras desses Estados-Membros, […] certas operações intracomunitárias […] de entregas de meios de transporte novos efectuadas a particulares ou a organismos isentos ou que não sejam sujeitos passivos, na medida em que tais operações, na ausência de disposições especiais, possam conduzir a importantes distorções de concorrência entre os Estados-Membros.»

5 O artigo 2.º desta directiva dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

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

[…]

ii) Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

[…]

2. a) Para efeitos da subalínea ii) da alínea b) do n.º 1, entende-se por "meios de transporte" os meios de transporte a seguir enumerados, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias:

[…]

ii) As embarcações com comprimento superior a 7,5 metros, com excepção das embarcações afectas à navegação no alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afectas à pesca costeira;

[…]

b) Estes meios de transporte são considerados "novos" nos seguintes casos:

[…]

ii) Relativamente às embarcações, quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas;

[…]

c) Os Estados-Membros estabelecem as condições em que podem considerar-se verificados os dados referidos na alínea b).»

6 Em conformidade com o disposto no artigo 14.º, n.º 1, da referida directiva, entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como um proprietário.

7 Nos termos do artigo 20.º, primeiro parágrafo, desta mesma directiva:

«Entende-se por "aquisição intracomunitária de bens" a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.»

8 De acordo com o disposto no artigo 40.º da Directiva 2006/112, considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.

9 O artigo 68.º desta directiva dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efectuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.»

10 O artigo 138.º da referida directiva tem a seguinte redacção:

«1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

2. Para além das entregas referidas no n.º 1, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de meios de transporte novos expedidos ou transportados para fora do respectivo território, mas na Comunidade, com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, cujas aquisições intracomunitárias não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

[…]»

Legislação nacional

11 Em conformidade com o capítulo 1, § 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n.º 200, a seguir «lei relativa ao IVA»), o IVA é devido, designadamente, em caso de vendas de bens ou de prestações de serviços efectuadas em território sueco no âmbito de uma actividade profissional e em caso de aquisições intracomunitárias de bens móveis.

12 Constitui uma aquisição intracomunitária, segundo o capítulo 2a, § 2, da lei relativa ao IVA, o facto de uma pessoa adquirir um bem a título oneroso, quando este bem seja transportado, com destino ao próprio adquirente, por este, pelo vendedor ou por um terceiro por conta destes e quando o transporte seja realizado para a Suécia a partir de outro Estado-Membro.

13 Por força do capítulo 2a, § 3, da lei relativa ao IVA, considera-se que um bem foi adquirido no âmbito de uma aquisição intracomunitária quando esta tenha por objecto um meio de transporte novo mencionado no capítulo 1, § 13a, da referida lei.

14 Segundo o capítulo 1, § 13a, desta mesma lei, são considerados, nomeadamente, meios de transporte novos as embarcações, salvo algumas excepções desprovidas de pertinência para o presente processo, com comprimento superior a 7,5 metros, quando a venda for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas antes da venda.

15 Por força do capítulo 3, § 30a, da lei relativa ao IVA, estão isentas do imposto as vendas de meios de transporte novos transportados para fora da Suécia com destino a outro Estado-Membro pelo vendedor, pelo comprador ou por conta de um deles, mesmo que o comprador não esteja registado como sujeito passivo para efeitos do IVA.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 X, um particular que reside na Suécia, tenciona adquirir no Reino Unido, para uso privado, um barco à vela novo com comprimento superior a 7,5 metros. Após a entrega, X tem a intenção de o utilizar em actividades recreativas no Estado-Membro de entrega durante um período de três a cinco meses e, assim, de navegar com essa embarcação durante mais de 100 horas. Em alternativa, a referida embarcação poderia, logo após a entrega, ser transportada para fora do Reino Unido e utilizada de forma semelhante noutros Estados-Membros diferentes do Reino da Suécia. Em ambos os casos, esta embarcação será, após a utilização projectada, encaminhada por via marítima até ao seu destino final na Suécia.

17 Para esclarecer as consequências fiscais da operação planeada, X requereu uma informação fiscal prévia ao Skatterättsnämnden sobre a questão de saber se, em algum destes casos, a aquisição seria tributada na Suécia.

18 O Skatterättsnämnden decidiu que, em ambos os casos, se deve considerar que X efectuou uma aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo, pela qual é obrigado a pagar o IVA na Suécia. A referida autoridade considerou que o barco à vela, entregue pelo estaleiro naval, deve ser considerado um meio de transporte novo na medida em que, no momento em que X obteve o poder de dispor como proprietário deste barco à vela, este não foi utilizado durante mais de três meses desde a primeira entrada em serviço ou não navegou mais de 100 horas. O facto de estas condições já não estarem preenchidas quando a dita embarcação chegar à Suécia não altera este entendimento. O Skatterättsnämnden considerou, por outro lado, que o transporte começa no momento da aquisição ou da entrega da embarcação em causa pelo vendedor e que o lugar da aquisição intracomunitária se situa no Estado-Membro onde esta embarcação se encontra no momento em que o transporte termina, no presente caso, na Suécia.

19 Considerando que a aquisição planeada deve ser tributada como uma entrega efectuada no interior do Reino Unido, X recorreu desta informação prévia para o Regeringsrätten. O Skatteverket requereu, por seu turno, que o órgão jurisdicional de reenvio confirme a referida informação prévia.

20 Nestas condições, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 138.º e 20.º da Directiva [2006/112] devem ser interpretados no sentido de que o transporte para fora do território do Estado de origem deve ter-se iniciado dentro de um determinado prazo para que a venda possa ser isenta de imposto e para que se possa considerar que se verificou uma aquisição intracomunitária?

2) Do mesmo modo, os referidos artigos devem ser interpretados no sentido de que o transporte para o país de destino deve ser concluído dentro de um determinado prazo para que a venda possa ser isenta de imposto e para que se possa considerar que se verificou uma aquisição intracomunitária?

3) As respostas [à primeira e segunda questões] são afectadas pelo facto de o bem adquirido ser um meio de transporte novo e de o adquirente ser um particular que tenciona, em definitivo, utilizar o meio de transporte num determinado Estado-Membro?

4) No caso de uma aquisição intracomunitária, em que momento se deve determinar se um meio de transporte é novo, na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva [2006/112]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira a terceira questões

21 Com a primeira a terceira questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária depende da observância de um determinado prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído. Esse órgão jurisdicional pretende, em especial, saber se, a este propósito, é importante o facto de se tratar de um meio de transporte novo que o adquirente, um particular, tenciona utilizar num determinado Estado-Membro.

22 A título preliminar, há que recordar que o regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, instituído pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), se baseia na determinação de um novo facto gerador do imposto, a saber, a aquisição intracomunitária de bens, que permite transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (v., neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colect., p. I-7797, n.os 21, 22 e 36).

23 Deste modo, o mecanismo que consiste, por um lado, numa isenção, pelo Estado-Membro de partida, da entrega que dá lugar à expedição ou ao transporte intracomunitário, completada pelo direito à dedução ou ao reembolso do IVA pago a

montante nesse Estado-Membro, e, por outro, numa tributação, pelo Estado-Membro de chegada, da aquisição intracomunitária, visava garantir uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros (v., neste sentido, acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Colect., p. I-3227, n.º 40).

24 No que respeita, em especial, às regras relativas à tributação das aquisições de meios de transporte novos, resulta do décimo primeiro considerando da Directiva 2006/112, que retoma o conteúdo do décimo primeiro considerando da Directiva 91/680, que estas visam, para além da repartição das competências fiscais, evitar as distorções de concorrência entre os Estados-Membros, susceptíveis de resultar da aplicação de taxas diferentes. Com efeito, não existindo um regime transitório, a comercialização de meios de transporte novos limitar-se-ia aos Estados-Membros que aplicam uma taxa reduzida de IVA, em detrimento dos outros Estados-Membros e das suas receitas fiscais. Como referiu a advogada-geral no n.º 34 das suas conclusões, o legislador da União tributou, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), da Directiva 2006/112, a aquisição de meios de transporte novos realizada não apenas por sujeitos passivos ou por pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos mas também por particulares em razão, nomeadamente, do valor elevado e da facilidade de transporte destes bens.

25 É à luz deste contexto e destas finalidades que há que interpretar as disposições visadas nas questões submetidas ao Tribunal de Justiça.

26 No que respeita, em primeiro lugar, à questão de saber se o transporte do bem em causa com destino ao adquirente, na acepção dos artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, deve ser realizado dentro de um determinado prazo, há que constatar, desde já, que estas disposições prevêem condições que devem ser preenchidas para que uma operação seja qualificada de entrega ou de aquisição intracomunitária.

27 Deste modo, a aquisição intracomunitária de um bem só se efectua e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como um proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstre que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v. acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 42, e de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 23).

28 Ora, uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, pelo que há que dar às disposições mencionadas no n.º 26 do presente acórdão uma interpretação que lhes confira um significado e um alcance idênticos (v., no que respeita aos artigos 28.º-A, n.º 3, primeiro parágrafo, e 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, cujo conteúdo corresponde, respectivamente, ao dos artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, acórdão Teleos e o., já referido, n.ºs 23 e 34).

29 Em seguida, há que referir que nem o artigo 20.º, primeiro parágrafo, nem o artigo 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 prevêem na sua redacção que o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deve ter início ou estar concluído dentro de um qualquer prazo para que estas disposições sejam aplicáveis.

30 Impor um prazo preciso para que esse transporte seja realizado seria, além disso, contrário à economia das referidas disposições, bem como ao contexto e às finalidades do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, conforme recordados nos n.ºs 22 a 24 do presente acórdão.

31 Com efeito, a aplicação de um prazo dentro do qual o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deveria ter início ou deveria estar concluído daria aos

adquirentes a possibilidade de escolherem o Estado-Membro no qual a aquisição de um meio de transporte novo seria tributada, segundo as taxas e as condições que lhes sejam mais favoráveis. Ora, tal possibilidade comprometeria a realização do objectivo do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário dado que privaria das receitas fiscais que lhes pertencem os Estados-Membros nos quais se verifica efectivamente o consumo final. De igual modo, permitir que os adquirentes fizessem essa escolha seria contrário ao objectivo que consiste em prevenir distorções de concorrência entre os Estados-Membros no âmbito do comércio de meios de transporte novos.

32 O litígio no processo principal ilustra a inobservância do princípio da tributação no Estado-Membro de destino que se verificaria caso se aplicasse um prazo preciso dentro do qual o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deveria ter início ou deveria estar concluído. Com efeito, caso fosse aceite a interpretação de X, no sentido da existência de um prazo estrito para iniciar o transporte do bem em causa, bastar-lhe-ia atrasar o transporte do bem em causa para o Estado-Membro de destino para dissimular o carácter intracomunitário da operação ou para alterar a repartição das competências fiscais a favor de outro Estado-Membro diferente do Estado de destino da operação intracomunitária. O Reino da Suécia ficaria privado das suas receitas fiscais em ambos os casos.

33 Por conseguinte, a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um prazo preciso dentro do qual o transporte do bem entregue ou adquirido deveria ter início ou deveria estar concluído. No entanto, para que tal qualificação possa ser efectuada e o lugar de aquisição determinado, há que demonstrar que existe um nexo temporal e material entre a entrega do bem em causa e o transporte deste, bem como uma continuidade no desenrolar da operação.

34 Por último, esta interpretação não pode ser posta em causa pelo argumento de X segundo o qual a legislação em vigor no Reino Unido prevê um prazo preciso, a saber, dois meses, dentro do qual o bem em causa deve ser transportado para fora do

território nacional para que as autoridades desse Estado-Membro não cobrem o IVA. Considera que, caso o transporte do bem em causa não seja efectuado dentro desse prazo, o IVA seria devido no Reino Unido e que, se o Reino da Suécia também cobrasse o imposto sobre a aquisição intracomunitária, haveria dupla tributação.

35 Embora seja verdade que os Estados-Membros fixam, em conformidade com o disposto no artigo 131.º da Directiva 2006/112, as condições nas quais isentam as entregas intracomunitárias a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso, não é menos certo que, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem observar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, nomeadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, Colect., p. I-4191, n.ºs 29 e 30, e de 21 de Fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Colect., p. I-771, n.º 18).

36 Em especial, no que se refere ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já declarou que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, prejudiquem o menos possível os objectivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa (v. acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 46, e acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 52, e Netto Supermarkt, n.º 19).

37 Além disso, as medidas que os Estados-Membros adoptam para este efeito não podem ser utilizadas de forma a porem em causa a neutralidade do IVA (v. acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59; de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92; e de 27 de Setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 26).

38 Daqui resulta que, se um Estado-Membro sujeita ao IVA, devido à inobservância do prazo de transporte previsto na sua legislação nacional, uma operação que preenche as condições objectivas de uma entrega intracomunitária, deve proceder ao reembolso do imposto assim pago para evitar uma dupla tributação que possa resultar do exercício das competências por parte do Estado-Membro de destino. Com efeito, em conformidade com o disposto no artigo 21.º do Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 288, p. 1), o Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte de bens no qual é efectuada uma aquisição intracomunitária exerce a sua competência de tributação, independentemente do tratamento em termos de IVA que tenha sido aplicado à operação no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte de bens.

39 Em segundo lugar, no que respeita às aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos por pessoas que não sejam sujeitos passivos de IVA, há que referir que as mesmas considerações se aplicam no que respeita ao prazo dentro do qual o transporte do bem com destino ao adquirente deve ser efectuado. A interpretação que confirma a inexistência de um prazo de transporte determinado impõe-se nessas condições por maioria de razão porquanto, como se constatou nos n.os 31 e 32 do presente acórdão, a existência de um prazo estrito permitiria aos adquirentes contornar não apenas o objectivo de atribuir a receita fiscal ao Estado-Membro no qual se verifica o consumo final do bem em causa mas também o de prevenir distorções de concorrência entre os Estados-Membros, objectivo distinto prosseguido pela regulamentação da União relativa à tributação de aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos.

40 No entanto, para dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta que lhe seja útil para decidir o litígio que lhe foi submetido, cumpre precisar em que condições a aquisição de um meio de transporte novo efectuada por um particular que tenciona utilizar o bem em causa num determinado Estado-Membro deve ser qualificada de aquisição intracomunitária.

41 A este respeito, importa recordar a jurisprudência constante segundo a qual os conceitos que definem as operações tributáveis no âmbito do sistema comum do IVA têm um carácter objectivo e aplicam-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 44, e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 41). Assim, a qualificação de uma entrega ou de uma aquisição intracomunitária deve igualmente ser efectuada com base em elementos objectivos, como a existência de uma deslocação física dos bens em causa entre Estados-Membros (acórdão Teleos e o., já referido, n.º 40).

42 No entanto, no que se refere a meios de transporte novos, observe-se que a aplicação da regra mencionada no número precedente às operações intracomunitárias que tenham por objecto esses bens não é fácil tendo em conta o carácter especial dessas operações.

43 A este respeito, por um lado, é difícil distinguir o transporte de meios de transporte da sua utilização. Por outro lado, a qualificação da operação é complicada pelo facto de o IVA sobre esta dever ser igualmente pago por um particular que não seja sujeito passivo, ao qual não se aplicam as obrigações relativas à declaração e à contabilidade, pelo que não é possível controlá-lo *a posteriori*. Além disso, enquanto consumidor final, o particular não tem direito à dedução do IVA mesmo em caso de revenda de um veículo adquirido e tem, por esse motivo, mais interesse do que um operador económico em não pagar o imposto.

44 Nestas condições, para poder qualificar uma operação de aquisição intracomunitária, há que efectuar uma apreciação global de todos os elementos de facto objectivos que são pertinentes para determinar se o bem adquirido saiu efectivamente do território do Estado-Membro de entrega e, em caso de resposta afirmativa, em que Estado-Membro se verificará o seu consumo final.

45 A este respeito, como sublinhou a advogada-geral no n.º 38 das suas conclusões, entre os elementos susceptíveis de revestir uma certa importância figuram, para além da duração do transporte do bem em causa, nomeadamente, o lugar da matrícula e da utilização habitual deste, o lugar do domicílio do adquirente assim como a existência ou a inexistência de laços que o adquirente mantém com o Estado-Membro de entrega ou com outro Estado-Membro.

46 No caso específico da aquisição de um barco à vela, conforme equacionado no litígio no processo principal, podem ser igualmente pertinentes o Estado-Membro do pavilhão e o lugar onde o barco à vela estará normalmente atracado ou ancorado e o lugar onde estará fundeado durante o Inverno.

47 Além disso, no caso específico da aquisição de um meio de transporte novo, devem ser tomadas em consideração, na medida do possível, as intenções do adquirente no momento da aquisição, na condição de estas se basearem em elementos objectivos (v., por analogia, no que diz respeito ao direito à dedução, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24; de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 24; e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47). Isto será ainda mais necessário no caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem em causa como um proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado-Membro de destino.

48 No entanto, ao contrário do que X alega, não se pode exigir, no âmbito de uma aquisição intracomunitária, que o transporte de um meio de transporte seja efectuado imediatamente após a sua entrega, que seja ininterrupto e que o bem em causa não seja objecto de nenhuma utilização antes ou durante o referido transporte.

49 Com efeito, por um lado, impor condições a tal ponto rigorosas daria ao adquirente a possibilidade de escolher o Estado-Membro no qual ocorrerá a tributação do meio de transporte novo em causa, o que seria contrário à finalidade da Directiva 2006/112. Por outro lado, como o Governo sueco observou, com razão, na audiência, não existe nenhuma razão para aplicar um tratamento fiscal diferente consoante o transporte da embarcação até à Suécia seja feito por reboque ou por navegação.

50 Com efeito, o que importa é determinar em que Estado-Membro se verificará a utilização final e duradoura do meio de transporte em causa. A este respeito, a utilização deste durante o transporte, mesmo para fins recreativos, representa apenas um período absolutamente insignificante quando comparado com o tempo de vida, em geral, de um meio de transporte.

51 Atendendo ao exposto, há que responder à primeira a terceira questões que os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído. No caso específico da aquisição de um meio de transporte novo na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), desta directiva, a determinação do carácter intracomunitário da operação deve ser efectuada através de uma apreciação global de todas as circunstâncias objectivas e da intenção do adquirente, desde que se baseie em elementos objectivos que permitam identificar o Estado-Membro no qual se planeou proceder à utilização final do bem em causa.

Quanto à quarta questão

52 Com a quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta qual o momento que deve ser tomado em consideração para, no caso de uma aquisição intracomunitária, apreciar se um meio de transporte é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112.

53 A este propósito, observe-se que resulta da redacção da referida disposição que tal apreciação deve ser efectuada no momento da entrega do bem em causa e não no momento da chegada deste ao Estado-Membro de destino. Com efeito, no que respeita às embarcações, o artigo 2.º, n.º 2, alínea b), ii), da Directiva 2006/112 dispõe que estes meios de transporte são considerados novos quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas.

54 Ora, em conformidade com o disposto no artigo 68.º, segundo parágrafo, desta directiva, a aquisição intracomunitária de bens é efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da referida directiva, entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como um proprietário.

55 Daqui resulta que o carácter novo do meio de transporte que é objecto da aquisição intracomunitária é determinado no momento em que o direito de dispor deste bem como um proprietário é transferido do vendedor para o adquirente.

56 Esta interpretação não é afectada pelo facto de, por força do artigo 40.º da Directiva 2006/112, se considerar que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do

transporte com destino ao adquirente. Com efeito, esta disposição não é importante para determinar se um meio de transporte é novo, tendo esta por objectivo a atribuição da competência fiscal a título da aquisição intracomunitária ao Estado-Membro de destino.

57 Assim, cumpre responder à quarta questão que, para apreciar se um meio de transporte que é objecto de uma aquisição intracomunitária é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112, há que atender ao momento em que o vendedor efectua a entrega do bem em causa ao adquirente.

Quanto às despesas

58 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) Os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o

Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído. No caso específico da aquisição de um meio de transporte novo na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), desta directiva, a determinação do carácter intracomunitário da operação deve ser efectuada através de uma apreciação global de todas as circunstâncias objectivas e da intenção do adquirente, desde que se baseie em elementos objectivos que permitam identificar o Estado-Membro no qual se planeou proceder à utilização final do bem em causa.

2) Para apreciar se um meio de transporte que é objecto de uma aquisição intracomunitária é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112, há que atender ao momento em que o vendedor efectua a entrega do bem em causa ao adquirente.

Assinaturas