Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

26 de julho de 2017*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 138.º, n.º 1 — Qualificação de uma operação como entrega intracomunitária — Isenção das entregas intracomunitárias de bens — Intenção do adquirente de revender os bens comprados a um sujeito passivo noutro Estado-Membro antes da sua saída do território do primeiro Estado-Membro — Incidência eventual da transformação de uma parte dos bens antes da sua expedição»

No processo C-386/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Administrativo Supremo da Lituânia), por decisão de 4 de julho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de julho de 2016, no processo

«Toridas» UAB

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

com a intervenção de:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: E. Juhász, presidente de secção, C. Vajda e K. Jürimäe (relatora), juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da «Toridas» UAB, por R. Mištautas, advokatas,

– em representação do Governo lituano, por D. Kriaučiūnas, K. Dieninis e D. Stepanienė, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: lituano.

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

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 138.º, n.º 1, 140.º, alínea a), e 141.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»), lidos em conjugação com os artigos 33.º e 40.º dessa diretiva.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Toridas» UAB à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direção nacional dos impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia) a respeito da qualificação de operações realizadas pela Toridas entre 2008 e 2010 como entregas intracomunitárias, e do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a essas operações, acrescido de sanções pecuniárias compulsórias e de uma coima fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 14.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê:

«Entende-se por "entrega de bens" a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

4 Nos termos do artigo 20.º desta diretiva:

«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.»

5 O artigo 32.º da referida diretiva dispõe:

«Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente.

Todavia, quando o lugar onde se inicia a expedição ou o transporte dos bens se situa num território terceiro ou num país terceiro, considera-se que o lugar da entrega efetuada pelo importador, designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º, e o lugar de eventuais entregas posteriores se situam no Estado-Membro de importação dos bens.»

6 Nos termos do artigo 33.º da mesma diretiva:

«1. Em derrogação do disposto no artigo 32.º, considera-se que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.

2. Quando os bens entregues são expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro e importados pelo fornecedor para um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, são considerados como expedidos ou transportados a partir do Estado-Membro de importação.»

7 O artigo 40.º da diretiva IVA dispõe:

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

8 O artigo 138.º, n.º 1, desta diretiva está redigido do seguinte modo:

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

9 Nos termos do artigo 140.º da referida diretiva:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território;

[…]»

10 O artigo 141.º da mesma diretiva prevê:

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

a) A aquisição de bens é efetuada por um sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro, mas registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro;

b) A aquisição de bens é efetuada com vista a uma posterior entrega desses bens, efetuada nesse mesmo Estado-Membro pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a);

c) Os bens assim adquiridos pelo sujeito passivo a que se refere a alínea a) são diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro que não seja aquele em cujo território está registado para efeitos do IVA e destinam-se à pessoa à qual é efetuada a entrega subsequente;

d) O destinatário da entrega subsequente é outro sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos de IVA nesse mesmo Estado-Membro;

e) O destinatário a que se refere a alínea d) está designado, em conformidade com o artigo 197.º, como devedor do imposto devido relativamente à entrega efetuada pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o imposto é devido.»

Direito lituano

11 O artigo 49.º, n.º 1, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa ao IVA), na sua versão aplicável no processo principal (a seguir «lei do IVA»), tem a seguinte redação:

«É aplicável uma taxa zero aos bens entregues a um sujeito passivo de IVA identificado noutro Estado-Membro e expedidos do território nacional para outro Estado-Membro (independentemente de quem — o fornecedor dos bens, o adquirente dos bens ou um terceiro agindo por conta de qualquer uma das partes — expede os bens).»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Toridas é uma sociedade estabelecida e registada para efeitos de IVA na Lituânia. Entre 1 de julho de 2008 e 31 de dezembro de 2010, importou para a Lituânia peixe congelado do Cazaquistão (a seguir «mercadorias em causa»). As mercadorias em causa eram depois vendidas à Megalain OÜ, sociedade estabelecida e registada para efeitos de IVA na Estónia (a seguir «primeiras entregas»). Estas vendas entre a Toridas e a Megalain eram regidas por um contrato de cooperação celebrado em 10 de outubro de 2006. Nos termos desse contrato, a Megalain comprometia-se a fazer sair do território lituano as mercadorias em causa num prazo de 30 dias e a enviar à Toridas documentos comprovativos de que essas mercadorias tinham efetivamente saído desse território. A Toridas comprometia-se, por sua vez, a encarregar-se das referidas mercadorias, incluindo da sua armazenagem, e a suportar as despesas incorridas até à sua saída efetiva da Lituânia.

13 Resulta da decisão de reenvio que, na prática, no próprio dia ou no dia seguinte à sua compra à Toridas, a Megalain revendia as mercadorias em causa a adquirentes estabelecidos e registados para efeitos de IVA noutros Estados-Membros da União Europeia, concretamente na Dinamarca, na Alemanha, nos Países Baixos e na Polónia (a seguir «segundas entregas»).

14 Uma parte das mercadorias em causa era imediatamente expedida após a revenda da Lituânia para outros Estados-Membros, sem passar pela Estónia. Outra parte era transportada para as instalações da sociedade Plungės šaltis, situadas na Lituânia, para ser calibrada, refrigerada em gelo e acondicionada, antes de ser transportada diretamente para os compradores nos Estados-Membros de destino, referidos no número anterior. Em todos os casos, a Megalain encarregava-se da calibragem, refrigeração em gelo, acondicionamento e exportação das mercadorias em causa.

15 No que respeita às primeiras entregas, era indicado, nas faturas enviadas pela Toridas à Megalain, que as operações eram tributadas à taxa de 0% de IVA, enquanto entregas intracomunitárias de bens, nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da lei do IVA. As faturas indicavam também que o endereço do lugar de carregamento e de entrega das mercadorias em causa era o dos armazéns das sociedades Kauno žuvis ou Plungės šaltis, situados no território lituano.

16 No que respeita às segundas entregas, as faturas eram emitidas pela Megalain líquidas de IVA, em aplicação das disposições da diretiva IVA relativas à isenção das aquisições intracomunitárias de bens. Indicavam também o lugar de carregamento das mercadorias em causa, ou seja, as instalações da Kauno žuvis ou de Plungės šaltis situadas na Lituânia, e um lugar de entrega, isto é, um endereço no Estado-Membro de cada adquirente.

17 Na sequência de uma inspeção fiscal sobre o pagamento do IVA, a Inspeção lituana dos impostos considerou que as primeiras entregas eram entregas internas, tributadas à taxa normal, e não entregas intracomunitárias isentas de IVA. Esta apreciação, primeiro confirmada pela Direção nacional dos impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia, foi invalidada pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comissão dos litígios fiscais junto do Governo da República da Lituânia).

18 Tendo a Direção nacional dos impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia recorrido para o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia), este anulou a decisão da Comissão dos litígios fiscais junto do Governo da República da Lituânia e decidiu que a apreciação das Administrações Fiscais locais e centrais era correta.

19 A Toridas interpôs recurso dessa decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

20 Esse órgão jurisdicional interroga-se sobre a qualificação, para efeitos de IVA, das primeiras entregas. Salientando que essas operações foram seguidas das segundas entregas e que as mercadorias em causa apenas tinham sido objeto de uma expedição ou de um transporte intracomunitários, o referido órgão jurisdicional pergunta-se quais das primeiras ou das segundas entregas devem ser qualificadas de entregas intracomunitárias, isentas nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

21 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é pacífico que o transporte das mercadorias em causa com destino aos adquirentes finais foi efetivamente efetuado e que estes últimos declararam nos seus Estados-Membros respetivos as aquisições intracomunitárias correspondentes. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que os elementos de prova constantes dos autos permitem razoavelmente pensar que a Toridas tinha conhecimento de todas as circunstâncias significativas relativas às segundas entregas. Tendo em conta os ensinamentos do acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), mais particularmente o seu n.º 36, o órgão jurisdicional de reenvio duvida que as primeiras entregas possam beneficiar da isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

22 Esse órgão jurisdicional salienta, em contrapartida, que, para um mesmo lote de mercadorias, a cadeia de duas entregas sucessivas implicava operadores registados em Estados-Membros diferentes e que a Megalain agisse como intermediária. Tal permite pensar que as operações económicas, na sua globalidade, podem ser consideradas operações «triangulares», implicando três operadores, estabelecidos e registados para efeitos de IVA em três Estados-Membros diferentes, que realizam duas entregas sucessivas objeto de apenas um transporte comunitário. Podem ser abrangidas, a este título, pelo artigo 141.º da diretiva IVA. Por último, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobre a incidência da transformação de uma parte das mercadorias em causa na aplicação de uma eventual isenção das primeiras entregas.

23 De resto, o órgão jurisdicional de reenvio receia, uma vez que a Megalain está registada para efeitos de IVA na Estónia, que uma eventual recusa de isenção das primeiras entregas conduza a uma dupla tributação da mesma operação económica, quer ao nível da entrega quer ao nível da aquisição.

24 Nestas condições, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Administrativo Supremo da Lituânia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem o artigo 138.º, n.º 1, o artigo 140.º, alínea a), e/ou o artigo 141.º da [diretiva IVA], considerados em conjunto com, *inter alia*, os seus artigos 33.º e 40.º, ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, a entrega de bens por um sujeito passivo estabelecido no primeiro Estado-Membro esteja isenta ao abrigo das referidas disposições quando, antes de a operação de entrega ser realizada, o adquirente (ou seja, a pessoa identificada como sujeito passivo no segundo Estado-Membro) manifeste a intenção de vender os bens de imediato, antes de os transportar para fora do primeiro Estado-Membro, a um sujeito passivo estabelecido num terceiro Estado-Membro, sendo os bens igualmente transportados (expedidos) para esse terceiro Estado-Membro?

2) Para a resposta à primeira questão, é relevante o facto de, antes do seu transporte para o terceiro Estado-Membro, uma parte dos bens ter sido objeto de tratamento segundo as instruções do sujeito passivo estabelecido (identificado para efeitos fiscais) no segundo Estado-Membro?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

25 Com as suas duas questões, o órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça sobre a interpretação dos artigos 33.º, 40.º, 138.º, n.º 1, 140.º, alínea a), e 141.º da diretiva IVA. Pretende, em particular, saber se entregas de bens como as primeiras entregas podem ser isentadas a título das disposições da diretiva IVA aplicáveis às operações intracomunitárias.

26 Todavia, há que observar que apenas o artigo 138.º, n.º 1, dessa diretiva respeita à isenção de entregas de bens, enquanto os artigos 140.º, alínea a), 141.º e 40.º da diretiva IVA se aplicam só às aquisições intracomunitárias de bens. Do mesmo modo, importa salientar que o artigo 33.º da diretiva IVA respeita ao lugar da entrega de bens, enquanto o pedido de reenvio respeita ao regime de isenção das entregas de bens.

27 Nestas condições, há que analisar o presente pedido de decisão prejudicial apenas na parte em que trata da interpretação dos artigos 40.º e 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, uma entrega de bens efetuada por um sujeito passivo estabelecido num primeiro Estado-Membro está isenta do IVA a título desta disposição quando, antes de concluir esta operação de entrega, o adquirente, registado para efeitos de IVA num segundo Estado-Membro, informar o fornecedor de que as mercadorias serão imediatamente revendidas a um sujeito passivo estabelecido num terceiro Estado-Membro, antes de as fazer sair do primeiro Estado-Membro, e de as transportar com destino a esse terceiro sujeito passivo.

29 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, dessa diretiva, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados para fora dos respetivos territórios, mas dentro da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

30 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a isenção da entrega intracomunitária de um bem, na aceção desse artigo, só é aplicável se o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, se o fornecedor demonstrar que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e se, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v., neste sentido, acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 29 e jurisprudência referida).

31 Há também que recordar que uma entrega intracomunitária nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA tem por corolário uma aquisição intracomunitária, como definida no artigo 20.º dessa diretiva, e que importa, assim, dar a essas duas disposições uma interpretação que lhes confira um significado e um alcance idênticos (v., neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 34).

32 Ora, resulta do artigo 20.º da referida diretiva que uma aquisição só pode ser qualificada de aquisição intracomunitária na condição de o bem ter sido transportado ou expedido com destino ao adquirente.

33 Importa, portanto, considerar que as condições de aplicação do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA não podem ser preenchidas se o bem objeto da entrega não for transportado ou expedido com destino ao adquirente cuja aquisição é o corolário da entrega em causa.

34 Tratando-se de operações que, como as que estão em causa no processo principal, formam uma cadeia de duas entregas sucessivas que deram origem a um único transporte intracomunitário, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, por um lado, que o transporte intracomunitário só pode ser imputado a uma das duas entregas, que será, pois, a única isenta por aplicação do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 45).

35 Por outro lado, a fim de determinar a qual das duas entregas deve o transporte intracomunitário ser imputado, há que proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto (v., neste sentido, acórdãos de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 27, e de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 32).

36 A título desta apreciação, importa, nomeadamente, determinar em que momento ocorreu a segunda transferência para o adquirente final do poder de dispor do bem como proprietário. Com efeito, no caso de a segunda transferência deste poder, ou seja, a segunda entrega, ter ocorrido antes de o transporte intracomunitário ter lugar, este já não pode ser imputado à primeira entrega a favor do primeiro adquirente (v., neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 32 e jurisprudência referida).

37 No caso de duas entregas sucessivas terem dado lugar a apenas um transporte intracomunitário, para determinar a qual das duas entregas esse transporte deve ser imputado, importa determinar se o referido transporte ocorreu após a segunda entrega. Se for esse o caso, apenas a segunda entrega deve ser qualificada de entrega intracomunitária e beneficiar, sendo caso disso, da isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

38 No caso em apreço, resulta dos elementos contidos na decisão de reenvio que a entrega feita pela Megalain aos adquirentes finais teve lugar antes do transporte intracomunitário.

39 A decisão de reenvio precisa também que o operador intermediário, a Megalain, registado para efeitos de IVA na Estónia, não era destinatário do transporte intracomunitário das mercadorias em causa, tendo elas sido diretamente transportadas para os Estados-Membros onde estavam estabelecidos os adquirentes finais, ou seja, na Dinamarca, na Alemanha, nos Países Baixos e na Polónia.

40 Assim, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, as primeiras entregas em causa no processo principal constituem entregas internas que não podem beneficiar de uma isenção do IVA nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA.

41 Esta conclusão não é afetada pelo facto de o operador intermediário estar estabelecido e registado para efeitos de IVA na Estónia. Na verdade, o órgão jurisdicional de reenvio considera, em substância, que, se se entendesse que as primeiras entregas deviam ser qualificadas de operações tributáveis, daí poderia resultar um risco de dupla tributação uma vez que a Megalain declarou as suas aquisições na Estónia.

42 Todavia, resulta dos termos dos artigos 20.º e 138.º, n.º 1, da diretiva IVA que o lugar de registo para efeitos de IVA de um operador não é um critério de qualificação de uma entrega intracomunitária ou de uma aquisição intracomunitária.

43 O órgão jurisdicional de reenvio considera, em substância, que, se se entendesse que as primeiras entregas deviam ser qualificadas de operações tributáveis, daí poderia resultar um risco de dupla tributação. Todavia, como afirma a Comissão nas suas observações escritas, não se pode considerar que esse risco justifica a isenção dessas operações, uma vez que uma aplicação correta da diretiva IVA permite evitar a dupla tributação e garantir a neutralidade fiscal.

44 Assim, há que responder à primeira questão que o artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, uma entrega de bens efetuada por um sujeito passivo estabelecido num primeiro Estado-Membro não está isenta do IVA a título desta disposição quando, antes de concluir esta operação de entrega, o adquirente, registado para efeitos de IVA num segundo Estado-Membro, informar o fornecedor de que as mercadorias serão imediatamente revendidas a um sujeito passivo estabelecido num terceiro Estado-Membro, antes de as fazer sair do primeiro Estado-Membro e de as transportar com destino a esse terceiro sujeito passivo, desde que essa segunda entrega tenha sido efetivamente realizada e as mercadorias tenham sido em seguida transportadas do primeiro Estado-Membro com destino ao Estado-Membro do terceiro sujeito passivo. O registo para efeitos de IVA do primeiro adquirente num Estado-Membro diferente do do lugar da primeira entrega ou do do lugar da aquisição final não é um critério de qualificação de uma operação intracomunitária, nem, por si só, um elemento de prova suficiente para demonstrar o caráter intracomunitário de uma operação.

Quanto à segunda questão

45 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura, em substância, saber se, para efeitos da interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA, uma transformação dos bens, no decurso de uma cadeia de duas entregas sucessivas, como a que está em causa no processo principal, por ordem do adquirente intermediário e efetuada antes do seu transporte para o Estado-Membro do adquirente final, tem incidência nas condições de isenção da primeira entrega.

46 Resulta do pedido de decisão prejudicial que uma parte das mercadorias em causa no processo principal foi transformada, isto é, calibrada, refrigerada em gelo e acondicionada, por ordem da Megalain após as segundas entregas e antes do seu transporte com destino aos Estados-Membros onde estavam estabelecidos os adquirentes finais. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio considera que da análise das disposições das diretiva IVA resulta que, em caso de isenção, são as mesmas mercadorias, não transformadas, que devem ser entregues.

47 A este propósito, há que recordar que o artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê a obrigação de os Estados-Membros isentarem as entregas de bens que satisfaçam as condições materiais aí enumeradas de forma exaustiva (acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 29). Ora a transformação dos bens objeto de uma entrega não faz parte das condições materiais fixadas por esse artigo.

48 Quanto a uma cadeia de duas entregas como as que estão em causa no processo principal, basta observar que resulta da resposta à primeira questão que as primeiras entregas não podem ser qualificadas de entregas intracomunitárias, uma vez que nenhum transporte intracomunitário lhe pode ser imputado. Ora, uma eventual transformação de bens posterior a essas primeiras entregas não é suscetível de alterar esta conclusão.

49 Assim, há que responder à segunda questão que, para efeitos da interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA, uma transformação dos bens, no decurso de uma cadeia de duas entregas sucessivas, como a que está em causa no processo principal, por ordem do adquirente intermediário e efetuada antes do transporte para o Estado-Membro do adquirente final, não tem incidência nas condições da eventual isenção da primeira entrega, uma vez que essa transformação é posterior à primeira entrega.

Quanto às despesas

50 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 (Nona Secção) declara:

1) **O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, uma entrega de bens efetuada por um sujeito passivo estabelecido num primeiro Estado-Membro não está isenta do imposto sobre o valor acrescentado a título desta disposição quando, antes de concluir esta operação de entrega, o adquirente, registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado num segundo Estado-Membro, informar o fornecedor de que as mercadorias serão imediatamente revendidas a um sujeito passivo estabelecido num terceiro Estado-Membro, antes de as fazer sair do primeiro Estado-Membro e de as transportar com destino a esse terceiro sujeito passivo, desde que essa segunda entrega tenha sido efetivamente realizada e as mercadorias tenham sido em seguida transportadas do primeiro Estado-Membro com destino ao Estado-Membro do terceiro sujeito passivo. O registo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do primeiro adquirente num Estado-Membro diferente do do lugar da primeira entrega ou do do lugar da aquisição final não é um critério de qualificação de uma operação intracomunitária, nem, por si só, um elemento de prova suficiente para demonstrar o caráter intracomunitário de uma operação.**

2) **Para efeitos da interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, uma transformação dos bens, no decurso de uma cadeia de duas entregas sucessivas, como a que está em causa no processo principal, por ordem do adquirente intermediário e efetuada antes do transporte para o Estado-Membro do adquirente final, não tem incidência nas condições da eventual isenção da primeira entrega, uma vez que essa transformação é posterior à primeira entrega.**

Assinaturas