HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

14 iunie 2017 *

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 138 alineatul (2) litera (a) — Condiții pentru scutirea unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou — Reședința cumpărătorului în statul membru de destinație — Înmatriculare provizorie în statul membru de destinație — Risc de fraudă fiscală — Buna-credință a vânzătorului — Obligație de diligență a vânzătorului”

În cauza C-26/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 30 noiembrie 2015, primită de Curte la 18 ianuarie 2016, în procedura

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, domnul C. Vajda și doamna K. Jürimäe (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, de B. Botelho Antunes și de M.-J. Mendonça, advogados;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires și de M. Figueiredo, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de A. Caeiros și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 februarie 2017,

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (denumită în continuare „Santogal”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) o operațiune în calitate de livrare intracomunitară a unui mijloc de transport nou.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform considerentului (11) al Directivei TVA:

„De asemenea, este necesar ca, în perioada de tranziție respectivă, achizițiile intracomunitare de o anumită valoare efectuate de persoane scutite de la plata impozitului sau de persoane juridice neimpozabile, anumite vânzări intracomunitare la distanță și livrarea de mijloace de transport noi persoanelor fizice sau organismelor scutite de la plata impozitului sau neimpozabile să fie impozitate în statul membru de destinație, în conformitate cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv, în măsura în care operațiunile respective pot cauza, în absența unor dispoziții speciale, denaturări semnificative ale concurenței între statele membre.”

4 Articolul 2 din această directivă prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

[…]

(ii) în cazul mijloacelor de transport noi, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau orice altă persoană neimpozabilă;

[…]”

5 Potrivit articolului 3 din directiva menționată:

„(1) Prin derogare de la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i), nu sunt supuse TVA următoarele operațiuni:

[…]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri, alta decât cea prevăzută la litera (a) și la articolul 4 și alta decât achiziția de mijloace de transport noi sau de produse supuse accizelor, efectuată de către o persoană impozabilă pentru activitățile sale agricole, forestiere sau de pescuit supuse regimului forfetar comun pentru producători agricoli sau de către o persoană impozabilă care efectuează doar livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care TVA nu este deductibil sau de către o persoană juridică neimpozabilă.

[…]”

6 Articolul 20 primul paragraf din aceeași directivă prevede:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către [vânzător] sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”

7 Articolul 131 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din titlul IX din aceasta, consacrat, la rândul său, scutirilor de TVA, prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții [din dreptul Uniunii] și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

8 Capitolul 4 din titlul IX din această directivă privește „Scutiri[le] pentru operațiunile intracomunitare”. În ceea ce privește scutirile pentru livrarea de bunuri, articolul 138 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii], de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

(2) Pe lângă livrarea de bunuri prevăzută la alineatul (1), statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului la o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii], de către vânzător sau client sau în numele acestora, pentru persoane impozabile sau pentru persoane juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;

[…]”

Dreptul portughez

9 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Regimul TVA-ului privind operațiunile intracomunitare, denumit în continuare „RITI”) transpune în dreptul portughez normele referitoare la operațiunile intracomunitare prevăzute de Directiva TVA.

10 Potrivit articolului 14 litera b) din RITI coroborat cu articolul 1 litera e) din RITI, livrările cu titlu oneros de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană, expediate sau transportate de vânzător, de cumpărător sau în numele acestora, de pe teritoriul național, destinate unui cumpărător stabilit sau domiciliat într-un alt stat membru sunt scutite de TVA.

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Santogal este o societate comercială care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu automobile în Portugalia.

12 Printr-o factură din 26 ianuarie 2010, Santogal a vândut, pentru suma de 447 665 de euro, un vehicul nou pe care îl achiziționase în prealabil de la Mercedes-Benz Portugal SA și a cărui admitere pe teritoriul portughez fusese constatată printr-o declarație vamală din 25 mai 2009.

13 Cu ocazia vânzării, cumpărătorul, un resortisant angolez, a informat Santogal cu privire la intenția sa de a utiliza acest vehicul pentru uzul său personal în Spania, unde a precizat că s-a stabilit, de a-l expedia în statul respectiv ocupându-se el însuși de transport, de a-l supune inspecției tehnice și de a solicita înmatricularea acestuia. Acest cumpărător a prezentat societății Santogal numărul său spaniol de identificare pentru străini (NIE), un document eliberat la 2 mai 2008 de Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Ministerul de Interne, Direcția Generală a Poliției și a Gărzii Civile – comuna Tui-Valencia, Spania) care atesta înscrierea sa în registrul central al străinilor sub acest număr de identificare pentru străini, precum și o copie a pașaportului său angolez. Adresa cumpărătorului astfel cum era indicată de acesta cu ocazia vânzării nu coincidea cu cea care figura pe documentul din 2 mai 2008.

14 În raport cu aceste documente, Santogal a considerat că vânzarea este scutită de TVA în temeiul articolului 14 litera b) din RITI. În consecință, nu s-a efectuat plata TVA-ului în Portugalia.

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

16 Ulterior inspecției tehnice a vehiculului în Spania, cumpărătorul a transmis societății Santogal, la cererea acesteia din urmă, două documente pentru a completa dosarul vânzării, și anume, pe de o parte, un certificat de inspecție tehnică eliberat la 11 februarie 2010 și, pe de altă parte, un certificat de înmatriculare în Spania, eliberat la 18 februarie 2010. Acest din urmă certificat, pe care figura o adresă a cumpărătorului care nu coincidea nici cu adresa indicată de acesta din urmă în momentul vânzării, nici cu cea care figura pe documentul din 2 mai 2008, privea o înmatriculare „în scopuri turistice” care urma să expire la 17 februarie 2011. Potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, conform dreptului spaniol, înmatricularea turistică corespunde unei înmatriculări provizorii, perioada normală de utilizare fiind de șase luni la fiecare 12 luni și putând fi prelungită de autorități. Doar persoanele care nu au reședința obișnuită în Spania pot beneficia de aceasta.

17 Ca urmare a informațiilor transmise de Santogal în luna februarie 2011 în vederea anulării declarației vamale din 25 mai 2009, Mercedes-Benz Portugalia a prezentat, la 3 martie 2011, o declarație vamală suplimentară prin care a solicitat anularea declarației menționate, ca urmare a expedierii vehiculului. Declarația vamală din 25 mai 2009 a fost anulată de autoritățile portugheze competente.

18 Prin scrisoarea din 24 octombrie 2013, Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Direcția de Servicii pentru Combaterea Fraudei Vamale, Portugalia) a recomandat Direção de Finanças de Lisboa (Direcția Finanțelor din Lisabona, Portugalia) să dispună plata TVA-ului datorat pentru vânzarea vehiculului. Această direcție a arătat în special că cumpărătorul avea reședința în Portugalia și era înregistrat în respectivul stat în calitate de administrator al unei societăți. În plus, în răspunsul la o cerere de informații, autoritățile spaniole ar fi precizat că cumpărătorul nu apărea ca rezident în Spania în cursul anului 2010 și nu depusese niciodată o declarație de venit în acest stat.

19 Ulterior, Santogal a făcut obiectul unui control intern parțial cu privire la TVA-ul din luna ianuarie 2010. În acest cadru, Autoritatea Fiscală și Vamală a întocmit un raport prin care s-a constatat că vânzarea vehiculului nu intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 14 litera b) din RITI pentru

motivul că cumpărătorul nu locuia în Spania și nu desfășura o activitate acolo. Pe de altă parte, aceasta a arătat că, potrivit bazelor sale de date, cumpărătorul deținea un număr de contribuabil portughez atribuit anterior anului 2001 și că țara sa de reședință era Portugalia.

20 În urma acestui control, la 14 octombrie 2014, Autoritatea Fiscală și Vamală a emis o decizie de impunere a unei plăți suplimentare a TVA-ului în cuantum de 89 533 de euro, precum și o decizie de impunere a plății unor dobânzi compensatorii aferente perioadei cuprinse între 12 martie 2010 și 20 august 2014, în cuantum de 15 914,80 euro. Santogal a plătit aceste sume în luna decembrie 2014.

21 Santogal a sesizat instanța de trimitere cu o cerere de anulare a acestor decizii de impunere, precum și cu o cerere de daune interese. În fața acestei instanțe, ea s-a întemeiat în special pe argumentul contrarietății interpretării dispozițiilor articolului 1 litera e) și ale articolului 14 litera b) din RITI reținute de Autoritatea Fiscală și Vamală cu articolul 138 alineatul (2) din Directiva TVA, care ar avea efect direct. Aceasta a arătat de asemenea că eventuala fraudă în materie de TVA săvârșită de cumpărător nu îi era opozabilă.

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

23 În continuare, instanța de trimitere arată că nu s-a demonstrat că Santogal a colaborat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului pentru vânzarea vehiculului. Dimpotrivă, consideră că reiese din elementele de probă prezentate în fața ei că Santogal a asigurat respectarea condițiilor privind scutirea de TVA. Aceasta observă că nici comisionarii în vamă, nici serviciile vamale nu au exprimat îndoieli în ceea ce privește caracterul suficient al documentelor pentru a anula declarația vamală din 25 mai 2009 și că scrisoarea Direcției de Servicii pentru Combaterea Fraudei Vamale din 24 octombrie 2013 se întemeia pe informații suplimentare la care Santogal nu avusese acces.

24 În sfârșit, făcând trimitere la Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), instanța de trimitere consideră că jurisprudența Curții nu răspunde în mod clar la chestiunile deduse judecății în litigiul cu care ea este sesizată.

25 În aceste împrejurări, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 138 alineatul (2) litera [(a)] din Directiva TVA se opune unor norme de drept național[, precum cele care figurează la] articolul 1 litera e) și la articolul 14 litera b) din RITI, care impun cumpărătorului, în scopul recunoașterii scutirii de TVA pentru livrarea cu titlu oneros a mijloacelor de transport noi, transportate de cumpărător de pe teritoriul național către alt stat membru, să fie stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație?

2) Articolul 138 alineatul (2) litera [(a)] din Directiva TVA se opune refuzului scutirii în statul membru de plecare a transportului, într-o situație în care mijlocul de transport achiziționat a fost transportat în Spania, unde a primit număr de înmatriculare în scopuri turistice, cu caracter temporar, potrivit regimului fiscal [spaniol] […]?

3) Articolul 138 alineatul (2) litera [(a)] din Directiva TVA se opune solicitării plății TVA-ului de către [vânzătorul] mijlocului de transport nou, într-o situație în care nu s-a dovedit dacă regimul de înmatriculare în scopuri turistice a încetat sau nu a încetat în unul dintre modurile [prevăzute de dreptul spaniol] și nici dacă s-a plătit sau se va plăti TVA-ul în urma încetării regimului respectiv?

4) Articolul 138 alineatul (2) litera [(a)] din Directiva TVA și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii [legitime] se opun solicitării plății TVA-ului de către [vânzătorul] mijlocului de transport nou care a fost expediat către alt stat membru, într-o situație în care:

— cumpărătorul l-a informat pe [vânzător], anterior expedierii, că are reședința în statul membru de destinație și i-a prezentat un document justificativ din care reiese că i s-a atribuit în statul respectiv un număr de identificare pentru străini și în care se indica o reședință în acest stat diferită de cea pe care cumpărătorul susținea că o are;

— cumpărătorul a pus ulterior la dispoziția [vânzătorului] documente justificative conform cărora mijlocul de transport achiziționat a fost supus inspecției tehnice în statul membru de destinație și i s-a atribuit un număr de înmatriculare în scopuri turistice în statul respectiv;

— nu s-a dovedit că [vânzătorul] a colaborat cu cumpărătorul în vederea evitării plății TVA-ului;

— serviciile vamale nu au formulat nicio obiecție cu privire la anularea declarației vamale pentru vehicul pe baza documentelor de care dispunea [vânzătorul]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

26 Guvernul portughez susține că întrebările preliminare sunt inadmisibile pentru trei motive.

27 În primul rând, acest guvern arată că întrebările preliminare, astfel cum au fost formulate în decizia de trimitere, privesc articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, care nu este relevant în cadrul litigiului principal. Faptul că unul dintre membrii instanței de trimitere i-a trimis acesteia un e-mail, în care indica că dispoziția relevantă era articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA și că o copie a acestui e-mail a fost anexată la decizia de trimitere nu poate avea ca efect să rectifice eroarea săvârșită inițial, având în vedere normele procedurale de drept intern și garanția recunoscută celorlalte state membre de a-și prezenta observațiile.

28 Trebuie amintit că împrejurarea că, pe plan formal, o instanță națională a formulat întrebarea preliminară făcând trimitere la anumite dispoziții ale dreptului Uniunii nu împiedică Curtea să îi furnizeze toate elementele de interpretare care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebărilor sale. În această privință, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și mai ales din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare având în vedere obiectul litigiului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, punctul 29, precum și Hotărârea din 29 septembrie 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punctul 43 și jurisprudența citată).

29 În speță, după cum a arătat avocatul general la punctele 21-23 din concluzii, din motivele deciziei de trimitere reiese fără echivoc că întrebările instanței naționale privesc interpretarea care trebuie dată articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, în pofida împrejurării că această instanță a

făcut trimitere în mod eronat, în această decizie, la articolul 138 alineatul (2) litera (b) din această directivă. În plus, instanța menționată a corectat această eroare într-un e-mail anexat la decizia menționată.

30 În al doilea rând, guvernul portughez este de părere că expunerea cadrului factual al litigiului principal este afectată de incoerențe și de contradicții și că această expunere este lipsită de claritate.

31 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

32 În speță, este necesar să se constate că descrierea cadrului factual furnizată de instanța de trimitere este suficientă pentru a permite Curții să răspundă în mod util la întrebările adresate.

33 În al treilea rând, guvernul portughez susține că întrebările preliminare sunt ipotetice, din moment ce instanța de trimitere a arătat deja, chiar dacă în mod eronat, că decizia de impunere a plății TVA-ului în discuție în litigiul principal era afectată de nemotivare și că urma, așadar, să fie anulată indiferent de răspunsul Curții la aceste întrebări.

34 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 26 din concluzii, niciun element din decizia de trimitere nu permite să se afirme cu certitudine că decizia de impunere menționată va fi anulată indiferent de răspunsul la întrebările preliminare. În orice caz, nu există nicio îndoială că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA are legătură cu obiectul litigiului principal, care privește compatibilitatea cu această dispoziție a refuzului de a scuti de TVA o operațiune referitoare la un mijloc de transport nou.

35 Prin urmare, întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca dispoziții naționale să subordoneze beneficiul scutirii unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca cumpărătorul acestui mijloc de transport să fie stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație al mijlocului de transport menționat.

37 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că această chestiune se înscrie în cadrul regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, instituit prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110). Acest regim este întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al taxei, și anume pe achiziția intracomunitară de bunuri, permițând transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 22 și jurisprudența citată).

38 Astfel, mecanismul care constă, pe de o parte, într-o scutire de către statul membru de plecare a livrării care determină expediția sau transportul intracomunitar, completată cu dreptul de deducere sau rambursarea TVA-ului achitat în amonte în acest stat membru, și, pe de altă parte, într-o taxare de către statul membru de sosire a achiziției intracomunitare urmărește să asigure o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre (Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 23 și jurisprudența citată).

39 În ceea ce privește în special normele privind impozitarea achizițiilor de mijloace de transport noi, din considerentul (11) al Directivei TVA reiese că acestea urmăresc, în afara repartizării competențelor fiscale, evitarea denaturărilor concurenței între statele membre, care ar putea rezulta din aplicarea unor cote diferite (Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 24).

40 Acestea sunt contextul și finalitățile în lumina cărora trebuie interpretat articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

41 Această dispoziție prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de mijloace de transport noi care îndeplinesc condițiile materiale care sunt enumerate în cuprinsul acesteia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 46) în mod exhaustiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 59).

42 În temeiul dispoziției menționate, statele membre scutesc livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului la o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau client sau în numele acestora, pentru persoane impozabile sau pentru persoane juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din Directiva TVA sau pentru orice altă persoană neimpozabilă.

43 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 38 și 39 din concluzii, scutirea livrării intracomunitare a unui mijloc de transport nou nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest mijloc de transport în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului acestuia și când vânzătorul stabilește că mijlocul de transport respectiv a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 27, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31 și jurisprudența citată).

44 În schimb, având în vedere modul de redactare a articolului 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, scutirea unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou nu este în niciun fel subordonată condiției ca cumpărătorul să fie stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație.

45 Impunerea unei asemenea condiții ar fi de altfel contrară economiei acestei dispoziții, precum și contextului și finalităților regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, astfel cum au fost amintite la punctele 37-39 din prezenta hotărâre. Astfel, refuzând scutirea unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că cumpărătorul mijlocului de transport nou nu este stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație, indiferent de întrunirea condițiilor materiale ale scutirii, statul membru de livrare ar fi determinat să impoziteze o operațiune care, sub rezerva întrunirii condițiilor menționate, ar trebui să fie impozitată ca achiziție intracomunitară în statul membru de destinație. Ar rezulta o dublă impunere, contrară principiului neutralității fiscale.

46 Această interpretare este de asemenea confirmată de jurisprudența Curții referitoare la calificarea unei operațiuni privind un mijloc de transport nou drept achiziție intracomunitară.

47 Astfel, având în vedere caracterul specific al unei asemenea operațiuni, Curtea a statuat că, pentru a o putea califica drept „achiziție intracomunitară”, este necesară efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor de fapt obiective care prezintă relevanță pentru a stabili dacă bunul achiziționat a părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce stat membru va interveni utilizarea finală a acestuia. Sunt susceptibile să prezinte o importanță certă în această privință, în afara derulării transportului bunului, în special locul unde este înmatriculat și folosit acesta în mod obișnuit, domiciliul cumpărătorului, precum și existența sau absența unor legături între cumpărător și statul membru de livrare sau alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 41-45 și 50).

48 Din această jurisprudență rezultă că, deși domiciliul cumpărătorului unui mijloc de transport nou constituie un element relevant în vederea aprecierii globale destinate să stabilească locul utilizării finale a mijlocului de transport, acesta nu poate fi de natură să condiționeze, ca atare, calificarea drept „livrare intracomunitară” și scutirea sa în condițiile prevăzute la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

49 În plus, o condiție referitoare la stabilirea sau la domicilierea cumpărătorului în statul membru de destinație nu se poate întemeia nici pe articolul 131 din Directiva TVA.

50 Astfel, deși este adevărat că statele membre stabilesc, în conformitate cu această dispoziție, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare în scopul de a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor menționate și de a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz, nu este mai puțin adevărat că, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și neutralitatea fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 35 și 37).

51 Or, refuzul de a acorda beneficiul scutirii prevăzute la articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA pentru simplul motiv că cumpărătorul nu are reședința în statul membru de destinație ar fi contrar repartizării competențelor fiscale și ar fi susceptibil să repună în discuție principiul neutralității fiscale. În plus, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 45 din prezenta hotărâre, un asemenea refuz ar putea genera un risc de dublă impunere.

52 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se opune ca dispoziții naționale să subordoneze beneficiul scutirii unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca cumpărătorul acestui mijloc de transport să fie stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație al mijlocului de transport menționat.

Cu privire la a doua întrebare

53 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea unei livrări a unui mijloc de transport nou poate fi refuzată în statul membru de livrare atunci când acest mijloc de transport nu a făcut decât obiectul unei înmatriculări provizorii în statul membru de destinație.

54 Astfel cum reiese din răspunsul la prima întrebare, statele membre sunt obligate să scutească livrările de mijloace de transport noi în cazul în care sunt întrunite condițiile materiale, enumerate exhaustiv în articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA și amintite la punctele 42 și 43 din prezenta hotărâre.

55 Or, înmatricularea mijlocului de transport nou în statul membru de destinație nu figurează printre aceste condiții.

56 Prin urmare, scutirea în statul membru de livrare nu poate fi refuzată pentru simplul motiv că înmatricularea realizată în statul membru de destinație este, precum înmatricularea în scopuri turistice în discuție în litigiul principal, o înmatriculare provizorie, realizată pentru o perioadă de 12 luni.

57 Întrucât Comisia și guvernul portughez își întemeiază argumentele pe faptul că realizarea unei asemenea înmatriculări în statul membru de destinație nu permite să se stabilească statul membru al utilizării finale a mijlocului de transport vizat, trebuie adăugat că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 55 din concluzii, realizarea unei asemenea înmatriculări nu înseamnă în mod automat că locul utilizării finale nu se află în acest stat membru de destinație. După cum reiese din cererea de decizie preliminară, o asemenea înmatriculare poate astfel să fie realizată pentru o perioadă destul de îndelungată, în speță 12 luni, care poate fi prelungită sau poate fi urmată de o înmatriculare obișnuită.

58 Pentru motive analoge celor expuse la punctul 51 din prezenta hotărâre, concluzia formulată la punctul 56 din aceasta nu poate fi repusă în discuție de faptul că, în temeiul articolului 131 din Directiva TVA, statele membre stabilesc condițiile în scopul de a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor menționate și de a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz.

59 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea unei livrări a unui mijloc de transport nou nu poate fi refuzată în statul membru de livrare pentru simplul motiv că acest mijloc de transport nu a făcut decât obiectul unei înmatriculări provizorii în statul membru de destinație.

Cu privire la a treia întrebare

60 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se opune ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite TVA-ul atunci când nu s-a stabilit că a încetat regimul înmatriculării provizorii și că TVA-ul a fost achitat sau va fi achitat în statul membru de destinație.

61 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 50 din prezenta hotărâre, statele membre trebuie să respecte, atunci când stabilesc condițiile în care scutesc livrările intracomunitare în temeiul articolului 131 din Directiva TVA, în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și neutralitatea fiscală.

62 Apoi, Curtea a precizat că revine vânzătorului obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, inclusiv a celor impuse de statele membre în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și de a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 43 și jurisprudența citată).

63 În sfârșit, operațiunile intracomunitare referitoare la mijloace de transport noi prezintă un caracter specific, în special în sensul că TVA-ul aferent acestora trebuie să fie achitat și de un particular neimpozabil, căruia nu i se aplică obligațiile privind declarația și contabilitatea, astfel încât se dovedește imposibilă controlarea sa ulterioară, și că, în calitate de consumator final, particularul nu poate pretinde dreptul de deducere a TVA-ului, nici chiar în cazul revânzării unui vehicul achiziționat, și este astfel mai interesat decât un operator economic să se sustragă de la plata taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 42 și 43).

64 Rezultă că, astfel cum s-a amintit la punctul 47 din prezenta hotărâre, pentru a putea califica o operațiune privind un mijloc de transport nou drept „achiziție intracomunitară”, este necesară efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor de fapt obiective care prezintă relevanță pentru a stabili dacă bunul achiziționat a părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce stat membru va avea loc utilizarea finală a acestuia.

65 În cazul în care vânzătorul a prezentat elemente prin care urmărește să dovedească transportul sau expedierea de către cumpărător a mijlocului de transport nou într-un alt stat membru, precum și înmatricularea acestuia, chiar provizorie, și punerea sa în folosință în acesta din urmă, vânzătorul nu poate fi obligat să furnizeze dovada concludentă a caracterului final și definitiv al utilizării acestui mijloc de transport în statul membru de destinație, precum și a încetării regimului de înmatriculare în scopuri turistice, dacă este cazul, după plata TVA-ului în acest din urmă stat membru.

66 Astfel, pe de o parte, în asemenea împrejurări, dovada mișcării fizice a acestui mijloc de transport spre locul său de utilizare finală, pe care vânzătorul o poate prezenta autorităților fiscale, depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la cumpărător (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 37).

67 Pe de altă parte, potrivit jurisprudenței Curții, nu i se poate impune vânzătorului să furnizeze elemente de probă referitoare la impozitarea achiziției intracomunitare de bunuri în cauză pentru a beneficia de scutirea livrării corespunzătoare (Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 55). Or, a condiționa beneficiul scutirii de stabilirea prealabilă a statului membru de utilizare finală a mijlocului de transport nou ar echivala tocmai cu a impune o asemenea obligație vânzătorului. Astfel, acest lucru ar putea obliga vânzătorul să suporte sarcina probei emiterii unui număr de înmatriculare definitiv, care ar putea interveni, eventual, după plata TVA-ului de către cumpărător.

68 În aceste condiții, o obligație precum cea vizată la punctul 65 din prezenta hotărâre nu ar conduce la o aplicare corectă și simplă a scutirilor.

69 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se opune ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite TVA-ul atunci când nu s-a stabilit că a încetat regimul înmatriculării provizorii și că TVA-ul a fost achitat sau va fi achitat în statul membru de destinație.

Cu privire la a patra întrebare

70 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, precum și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime se opun ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite TVA-ul atunci când, având în vedere împrejurările vânzării, este posibil ca cumpărătorul să fi săvârșit o fraudă, fără să se fi dovedit cooperarea vânzătorului la această fraudă.

71 În această privință, trebuie amintit că nu este contrar dreptului Uniunii să i se impună unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care poate fi pretinsă în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl pune în situația de a participa la o fraudă fiscală (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 48 și jurisprudența citată). În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și nu a luat toate

măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, ar trebui să îi fie refuzat beneficiul scutirii (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54).

72 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, pe baza unei aprecieri globale a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală, dacă Santogal a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o punea în situația de a participa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53). Curtea poate totuși să îi furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile.

73 Astfel, trebuie precizat că, în cadrul unei tranzacții care presupune realizarea unei operațiuni intracomunitare privind un mijloc de transport nou, vânzătorul nu poate să se bazeze numai pe intenția exprimată de cumpărător de a transporta bunul într-un alt stat membru în scopul utilizării sale finale. Dimpotrivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 63 din concluzii, vânzătorul trebuie să se asigure că intenția exprimată de cumpărător este susținută de elemente obiective (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 47).

74 Este necesar să se arate că, având în vedere elementele prezentate de cumpărător la momentul vânzării, se putea considera în mod rezonabil că acest cumpărător avea reședința în Spania și că efectuase demersurile necesare pentru a utiliza acolo vehiculul în discuție în litigiul principal, chiar dacă sub un regim specific. Revine însă instanței sarcina de a verifica dacă Santogal a dat dovadă de diligența necesară pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o punea în situația de a participa la o fraudă fiscală. În acest sens, este important de adăugat că Santogal trebuia să dea dovadă de o diligență sporită, pe de o parte, având în vedere valoarea vehiculului în cauză și, pe de altă parte, dat fiind că, în contextul unei achiziții a unui mijloc de transport nou, particularul nu poate pretinde dreptul de deducere a TVA-ului, nici chiar în cazul revânzării unui vehicul achiziționat, și este astfel mai interesat decât un operator economic să se sustragă de la plata taxei (Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 43). În plus, în cadrul aprecierii care revine instanței de trimitere, trebuie în special să se verifice dacă, având în vedere elementele de care dispunea sau putea să dispună, Santogal era în măsură să știe că înmatricularea provizorie era destinată numai nerezidenților și că cumpărătorul furnizase mai multe adrese în Spania, ceea ce putea suscita îndoieli cu privire la reședința sa reală.

75 În afara comportamentului vânzătorului, trebuie să se țină seama și de cel al autorităților portugheze. În ipoteza, a cărei verificare revine instanței de trimitere, în care Santogal ar fi prezentat documente în scopul de a beneficia de scutirea operațiunii în cauză și în care aceste documente ar fi fost examinate și acceptate de autoritatea competentă, trebuie amintit că principiul securității juridice se opune ca un stat membru, care a acceptat inițial documentele prezentate de vânzător ca probe justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige acest vânzător să achite TVA-ul aferent acestei livrări din cauza unei fraude săvârșite de cumpărător despre care respectivul vânzător nu avea și nu putea avea cunoștință (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 50).

76 Având în vedere că instanța de trimitere face referire la principiul protecției încrederii legitime, este necesar să se arate că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 44, precum și jurisprudența citată). Cu toate acestea, o persoană impozabilă nu poate să se prevaleze de încrederea legitimă în menținerea unei situații caracterizate printr-o fraudă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 77).

77 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, precum și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime se opun ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite TVA-ul în cazul unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător, cu excepția cazului în care se dovedește, având în vedere elemente obiective, că vânzătorul menționat știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă în speță se regăsește această situație, pe baza unei aprecieri globale a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

78 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

1) **Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune ca dispoziții naționale să subordoneze beneficiul scutirii unei livrări intracomunitare a unui mijloc de transport nou condiției ca cumpărătorul acestui mijloc de transport să fie stabilit sau domiciliat în statul membru de destinație al mijlocului de transport menționat.**

2) **Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea unei livrări a unui mijloc de transport nou nu poate fi refuzată în statul membru de livrare pentru simplul motiv că acest mijloc de transport nu a făcut decât obiectul unei înmatriculări provizorii în statul membru de destinație.**

3) **Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 se opune ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite taxa pe valoarea adăugată atunci când nu s-a stabilit că a încetat regimul înmatriculării provizorii și că taxa menționată a fost achitată sau va fi achitată în statul membru de destinație.**

4) **Articolul 138 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112, precum și principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime se opun ca vânzătorul unui mijloc de transport nou, transportat de cumpărător într-un alt stat membru și înmatriculat în acest din urmă stat cu titlu provizoriu, să fie ulterior obligat să achite taxa pe valoarea adăugată în cazul unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător, cu excepția cazului în care se dovedește, având în vedere elemente obiective, că vânzătorul menționat știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceasta este situația, pe baza unei aprecieri globale a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală.**

Semnături