ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

7 de Dezembro de 2010 *

No processo C-285/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesgerichtshof (Alemanha), por decisão de 7 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Julho de 2009, no processo penal instaurado contra

R.,

sendo intervenientes:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, presidentes de secção, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (relator), T. von Danwitz e C. Toader, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,
secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 5 de Maio de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de R., por A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz e K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— em representação do Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, por M. Harms e K. Lohse, na qualidade de agentes,

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

— em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por B. Doherty, barrister,

— em representação do Governo grego, por G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou e V. Karra, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 29 de Junho de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 28.º-C, A, alínea a), da 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), conforme alterada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000 (JO L 269, p. 44, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio relativo a um processo penal instaurado contra R. devido à fraude fiscal que lhe é imputada em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Sexta Directiva

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como as importações de bens.

4 A Sexta Directiva contém um título XVI A, sob a epígrafe «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», que foi nesta introduzido 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 (JO L 376, p. 1), e que compreende, nomeadamente, os artigos 28.º-A a 28.º-N.

5 Nos termos do artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva:

«Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a)[…] do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.º-B.»

6 O direito à isenção das entregas intracomunitárias de bens está previsto no artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, que tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e […] prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) As entregas de bens, na acepção do artigo 5.º e na acepção do n.º 5, alínea a), do artigo 28.º-A, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, 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 início da expedição ou do transporte dos bens.»

Legislação nacional

7 Nos termos do § 370, n.º 1, da Lei geral tributária de 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, p. 613, e 1977 I, p. 269):

«(1) É punível com pena de prisão até cinco anos ou multa quem

1. fornecer à Administração Fiscal […] declarações inexactas ou incompletas de factos relevantes do ponto de vista fiscal,

[…]

e, por esse meio, reduza os impostos, ou, com isso, obtenha para si ou para terceiros benefícios fiscais indevidos.»

8 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o § 370 da Lei geral tributária de 1977 contém uma incriminação por remissão, pois não enuncia ele próprio o conjunto dos elementos constitutivos do facto punível. É completado através das disposições do direito fiscal substantivo que definem os factos fiscalmente relevantes para efeitos de tributação e os pressupostos de exigibilidade de um imposto. Por conseguinte, a exigibilidade do imposto é um requisito para que a fraude seja punível.

9 De acordo com o § 1, n.º 1, da Lei de 1999 do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, a seguir «UStG»), as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo estão sujeitas ao IVA alemão.

10 Nos termos do § 4, ponto 1, alínea b), da UStG, que transpõe para o direito nacional o artigo 28.º-C, A, alínea a), da Sexta Directiva, as entregas intracomunitárias decorrentes das operações previstas no § 1, n.º 1, ponto 1, desta mesma lei estão isentas de IVA.

11 O § 6 a, n.º 1, da UStG dispõe:

«Existe uma entrega intracomunitária [§ 4, ponto 1, alínea b)] quando a entrega preenche as seguintes condições:

1. O empresário ou o adquirente tenha transportado ou expedido o objecto da entrega para outro país comunitário;

2. O adquirente é

a) um empresário que adquiriu o objecto da entrega para a sua empresa;

b) uma pessoa colectiva que não é empresário ou que não adquiriu o objecto da entrega para a sua empresa; ou

c) qualquer outro adquirente em caso de entrega de um veículo novo;

e

3. A aquisição do objecto entregue ao adquirente num outro Estado-Membro esteja sujeita à legislação em matéria do imposto sobre o volume de negócios.

[…]»

12 Em conformidade com o § 6 a, n.º 3, da UStG, cabe ao empresário fazer prova do preenchimento das condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo. Com o acordo do Bundesrat, o Ministério Federal das Finanças pode fixar, por via regulamentar, a forma através da qual o empresário deve produzir essa prova.

13 Por força do § 18 a, n.º 1, da UStG, o empresário residente que efectuou entregas intracomunitárias isentas de imposto deve enviar ao Bundeszentralamt für Steuern (Administração Fiscal Federal) uma declaração em que, nomeadamente, seja indicado o número de identificação de IVA do adquirente. Essa declaração serve de base ao controlo das trocas de mercadorias intracomunitárias através do registo dos dados e, sendo caso disso, da sua transmissão às administrações nacionais no âmbito do sistema de trocas de informações sobre o IVA.

14 De acordo com o § 18 b, da UStG, o empresário deve declarar à Administração Fiscal a base de cálculo das suas entregas intracomunitárias. Em conformidade com o § 10, n.º 1, segundo período, da UStG, a base de cálculo de uma entrega intracomunitária, em regra, é composta pelo montante líquido que o destinatário da prestação paga ao empresário. Com a declaração prevista no dito § 18 b, o empresário informa a Administração Fiscal, nos termos do § 4, ponto 1, alínea b), e do § 6 a da UStG, de que as entregas efectuadas estão isentas de imposto, de modo que não é obrigado a pagar IVA relativamente a estas entregas.

15 As obrigações do empresário que efectua uma entrega intracomunitária em matéria de prova são descritas de forma mais detalhada no Regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios de 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, a seguir «UStDV»).

16 Em conformidade com o § 17 a do UStDV, por um lado, o empresário tem de provar, mediante documentos adequados, que transportou ou expediu o objecto da entrega para o resto do território da União («prova documental»). Por outro, de acordo com o § 17 c do UStDV, deve provar, através da sua contabilidade, a existência dos pressupostos da isenção, incluindo o número de identificação de IVA do adquirente («prova contabilística»).

Litígio no processo principal e questão prejudicial

17 O Sr. R., cidadão português, era o gerente de uma sociedade alemã cuja actividade era a comercialização de automóveis de luxo. Decorre das constatações que figuram na decisão de reenvio que, desde 2001, as suas vendas ultrapassaram os 500 automóveis por ano. Os adquirentes eram, na sua maioria, concessionários automóveis estabelecidos em Portugal.

18 A partir de 2002, o Sr. R. efectuou uma série de manipulações com o intuito de permitir a distribuidores estabelecidos no território da República Portuguesa cometer fraudes ao IVA nesse Estado-Membro, dissimulando a identidade dos verdadeiros adquirentes dos automóveis. Tal facto permitiu-lhe vender os automóveis a um preço mais vantajoso e, dessa forma, obter maiores lucros.

19 Essas manipulações consistiam na emissão, para efeitos da contabilidade da sua sociedade, de facturas falsas passadas em nome de adquirentes fictícios, na qualidade de destinatários das entregas. Essas facturas indicavam, em cada caso, a firma do adquirente fictício, o seu número de identificação de IVA, a designação do automóvel – que na realidade era entregue a outro adquirente –, o preço de compra e a menção «transacção intracomunitária isenta de imposto nos termos do § 6 a da UStG», o que sugeria que o IVA seria liquidado em Portugal. Os adquirentes fictícios eram empresas reais estabelecidas em Portugal, sendo certo que algumas tinham conhecimento da utilização da sua firma e outras não.

20 Por seu turno, os verdadeiros adquirentes dos automóveis vendiam-nos a adquirentes finais privados em Portugal, sem declarar às autoridades fiscais portuguesas a existência de uma prévia aquisição intracomunitária e sem pagar o IVA devido por essa aquisição. As verdadeiras relações comerciais eram ainda dissimuladas por outros meios. Nos casos em que os adquirentes finais já eram conhecidos à data da entrega, o Sr. R. emitia, à partida, os documentos de transporte do veículo em nome dessas

pessoas. Emitia então uma nova factura fictícia na qual figurava o nome do adquirente final como destinatário e a menção deliberadamente inexacta de «regime de tributação da margem de lucro nos termos do § 25 a da UStG» aplicável aos veículos usados.

21 Desta forma, a sociedade da qual o Sr. R. era gerente vendeu e entregou mais de 1 100 automóveis num montante de, aproximadamente, 19 milhões de euros, durante os anos de 2002 e 2003. Nas suas declarações fiscais relativas a esses dois anos, o Sr. R. mencionava essas operações como entregas intracomunitárias isentas e, nas declarações «recapitulativas» entregues ao Bundeszentralamt für Steuern, designou os adquirentes fictícios como co-contratantes, para que os verdadeiros adquirentes não pudessem ser identificados em Portugal graças ao sistema de troca de informações fiscais ao nível da União.

22 Uma vez instaurado o processo penal contra o Sr. R., este último foi detido preventivamente em 30 de Janeiro de 2008. Por decisão de 17 de Setembro de 2008, o Landgericht Mannheim (Tribunal Regional de Mannheim) condenou-o numa pena de prisão de três anos por duas fraudes fiscais através das quais praticou uma fuga ao IVA de mais de um milhão de euros em 2002 e de mais de 1,5 milhões de euros em 2003. Segundo esse órgão jurisdicional, as entregas dissimuladas com destino a Portugal não são entregas intracomunitárias na acepção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Com efeito, o abuso deliberado das normas de direito da União justifica a recusa de isenção fiscal na Alemanha. Ao violar a sua obrigação de cobrar o IVA alemão sobre estas entregas, de o entregar à Administração Fiscal e de o incluir nas suas declarações anuais de imposto, o Sr. R. cometeu uma fraude fiscal.

23 O Sr. R. interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio. Em seu entender, o Landgericht Mannheim não qualificou correctamente as operações em causa, pois tratava-se, com efeito, de entregas intracomunitárias

isentas de IVA pelo facto de os automóveis terem efectivamente sido entregues a profissionais em Portugal. Em nenhum momento as receitas de IVA na Alemanha estiveram em causa, uma vez que este imposto era devido no Estado-Membro de destino, concretamente, a República Portuguesa. O facto de o referido imposto não ter sido liquidado neste último Estado é desprovido de pertinência.

24 Na decisão de reenvio, o Bundesgerichtshof (Supremo Tribunal Federal) considerou que o artigo 28.º-C, A, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os benefícios fiscais normalmente concedidos a uma operação devem ser recusados a todos os que efectuam essas operações com o objectivo de uma fraude fiscal, sempre que o sujeito passivo tenha conhecimento da prática abusiva ou fraudulenta e nela participe. Tal facto resulta, por um lado, da proibição de práticas abusivas consagrada no direito da União e aplicada em matéria de IVA e, por outro, da economia e alcance desta disposição e dos objectivos da Sexta Directiva.

25 O referido órgão jurisdicional observa que nunca teve dúvidas quanto à interpretação da Sexta Directiva, devido à jurisprudência suficientemente clara do Tribunal de Justiça da União Europeia, e que já recusou, em dois processos análogos, conceder a isenção a uma entrega intracomunitária.

26 Contudo, decorre dos autos que, no âmbito de um processo fiscal paralelo contra o Sr. R., que tem por objecto os mesmos factos, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Fiscal de Bade-Vurtemberga), num despacho de 11 de Março de 2009, emitiu objecções a respeito da interpretação do Bundesgerichtshof sobre a recusa de isenção e ordenou a suspensão da execução dos avisos de liquidação de IVA dirigidos ao Sr. R. Segundo o referido Finanzgericht, a proibição comunitária das práticas abusivas não é aplicável na medida em que as operações controvertidas se explicam por

factores diferentes da vontade de obter vantagens fiscais. Além disso, a tese do Bundesgerichtshof é contrária aos princípios da neutralidade e da territorialidade do IVA.

27 Atendendo a esta divergência de apreciações por parte dos órgãos jurisdicionais alemães, o Bundesgerichtshof considera que o reenvio prejudicial é necessário na medida em que o Sr. R. pode escapar a um processo penal se as operações em causa forem qualificadas de entregas intracomunitárias com base na isenção prevista no artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Nesse caso, a participação de um operador alemão numa fraude fiscal em Portugal não é punível com base no direito penal fiscal alemão, na falta de garantia de reciprocidade do processo penal. As falsas declarações relativas ao adquirente não são crime, mas simples contra-ordenações passíveis de coima que pode ir até 5 000 euros.

28 Nestas condições, o Bundesgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 28.º-C, […] A, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que deve ser recusada a isenção de IVA a uma entrega de bens, na acepção desta disposição, que efectivamente teve lugar, mas em relação à qual está provado, com base em elementos objectivos, que o vendedor, sujeito passivo:

a) sabia que, com a entrega, participava numa operação implicada numa fraude ao IVA; ou

b) tomou medidas para dissimular a identidade do verdadeiro adquirente, a fim de possibilitar a este ou a um terceiro cometer uma fraude ao IVA?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade

29 O Sr. R. contesta a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial invocando dois fundamentos. Em primeiro lugar, defende que o órgão jurisdicional de reenvio apresentou os factos do litígio no processo principal de forma errónea, na medida em que considerou que os veículos usados eram vendidos a «empresas fictícias» ou a «missing traders», quando se tratava de entregas reais, efectuadas a favor de verdadeiros operadores económicos, que constituíam operações rentáveis e correspondiam às condições do mercado. Segundo o Sr. R., na medida em que a questão prejudicial não apresenta nenhuma relação com os factos ou o objecto do referido litígio e não responde a uma necessidade objectiva para a solução do mesmo, é inadmissível.

30 Em segundo lugar, o Sr. R. considera que a questão submetida é hipotética pelo facto de uma directiva não poder ter um efeito directo em matéria penal. A este respeito, faz referência aos acórdãos de 8 de Outubro de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Colect., p. 3969); de 12 de Dezembro de 1996, X (C-74/95 e C-129/95, Colect., p. I-6609, n.º 23); e de 3 de Maio de 2005, Berlusconi e o. (C-387/02, C-391/02 e C-403/02, Colect., p. I-3565, n.os 73 e seguintes). Em seu entender, a interpretação que o órgão jurisdicional de reenvio faz da Sexta Directiva não decorre das disposições pertinentes em vigor no direito alemão. Ora, o direito constitucional alemão, nomeadamente o princípio da legalidade em matéria penal, impõe limites à interpretação conforme com a Sexta Directiva no caso de essa interpretação conduzir a uma condenação penal no processo principal.

31 A este respeito, há que recordar que, com base no artigo 267.º TFUE, cabe apenas ao julgador nacional, a quem está submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a proferir, apreciar, à luz das especificidades do

processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua sentença, quer a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, visto que as questões submetidas são relativas à interpretação e/ou à validade do direito da União, o Tribunal de Justiça, em princípio, é obrigado a decidir (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59; de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 37; e de 26 de Outubro de 2010, Schmelz, C-97/09, Colect., p. I-10465, n.º 28).

32 Assim, o Tribunal de Justiça só pode recusar apreciar um pedido de decisão prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v. acórdãos de 5 de Dezembro de 2006, Cipolla e o., C-94/04 e C-202/04, Colect., p. I-11421, n.º 25; de 18 de Março de 2010, Alassini e o., C-317/08 a C-320/08, Colect., p. I-2213, n.º 26; e Schmelz, já referido, n.º 29).

33 Ora, não é esse o caso no presente processo. O órgão jurisdicional nacional forneceu ao Tribunal de Justiça elementos de facto e de direito que têm uma relação manifesta com o objecto do litígio no processo principal, bem como as razões que o levaram a considerar necessária uma interpretação do artigo 28.º-C, A, alínea a), da Sexta Directiva para poder proferir a sua decisão.

34 Por conseguinte, há que julgar admissível o pedido de decisão prejudicial.

Quanto ao mérito

35 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 28.º-C, A, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que efectivamente ocorreu a entrega de um bem noutro Estado-Membro, mas o fornecedor, no momento da entrega, dissimulou a identidade do verdadeiro adquirente para lhe permitir escapar ao pagamento do IVA devido pela correspondente aquisição intracomunitária, deve ser recusado o benefício da isenção deste imposto em relação a essa entrega intracomunitária.

36 Para responder a esta questão, deve recordar-se, a título liminar, que o combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva (v., designadamente, acórdãos de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 71).

37 As entregas intracomunitárias de bens estão isentas ao abrigo do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, disposição que se insere no regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, previsto no título XVI A desta directiva, cujo objectivo é transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde teve lugar o consumo final dos bens entregues (v. acórdãos de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colect., p. I-7797, n.º 36; Collée, C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 22; Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 22; e de 22 de Abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, Colect., p. I-3581, n.º 30).

38 A este respeito, o mecanismo criado pelo referido regime transitório consiste, por um lado, na isenção, no Estado-Membro de partida, da entrega que dá lugar à expedição ou transporte intracomunitário, completada pelo direito à dedução ou reembolso do IVA pago a montante nesse Estado-Membro e, por outro, na tributação, por parte do

Estado-Membro de chegada, da aquisição intracomunitária. Este mecanismo garante uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros interessados (v., neste sentido, acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Colect., p. I-3227, n.os 30 e 40).

39 Como outros conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva (v., designadamente, 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), os conceitos de entrega e de aquisição intracomunitária têm carácter objectivo e aplicam-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (acórdão Teleos e o., já referido, n.º 38).

40 No que diz respeito, em particular, às entregas intracomunitárias, decorre do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva que são abrangidas por este conceito e estão isentas, nas condições que os Estados-Membros fixam para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções e para evitar eventuais fraudes, evasões e abusos, as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro, mas no interior da Comunidade, 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 início da expedição ou do transporte dos bens.

41 O Tribunal de Justiça interpretou esta disposição no sentido de que a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v. acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 42, e Twoh International, n.º 23).

42 O Tribunal de Justiça constatou igualmente que, desde a abolição do controlo nas fronteiras entre Estados-Membros, é difícil para a Administração Fiscal verificar se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado-Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais nacionais procedem a essa verificação (acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 44, e Twoh International, n.º 24).

43 Contudo, dado que nenhuma disposição da Sexta Directiva prevê concretamente quais as provas que os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, esta questão, tal como decorre do primeiro período do artigo 28.º-C, A, da Sexta Directiva, é da competência dos Estados-Membros (v. acórdão Collée, já referido, n.º 24).

44 Por conseguinte, segundo a referida disposição, por um lado, compete aos Estados-Membros fixar as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correcta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.

45 Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, bem como a protecção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdãos 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 48; 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). Em particular, no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, de acordo com esse princípio, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar não devem ir além do que é necessário para alcançar os objectivos destinados a garantir a exacta cobrança do imposto e a evitar a fraude (v., designadamente, acórdão de

29 de Julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Colect., p. I-7639, n.º 26).

46 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para beneficiar da isenção a título do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, cabe ao fornecedor de bens fazer prova de que as condições previstas para aplicação desta disposição, incluindo as impostas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções e para evitar eventuais fraudes, evasões e abusos, estão preenchidas (v., neste sentido, acórdão Twoh International, já referido, n.º 26).

47 Resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, o Sr. R. alegou o seu direito à isenção do IVA nos casos em que os bens entregues saíram efectivamente do território alemão, mas em que as facturas e declarações que forneceu à Administração Fiscal, enquanto provas das operações intracomunitárias, se encontravam, deliberadamente, feridas de inexactidão material. Com efeito, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nessas facturas, o Sr. R. dissimulou a identidade dos verdadeiros adquirentes, para permitir aos mesmos escapar ao pagamento do IVA devido a título da aquisição intracomunitária efectuada em Portugal.

48 A este respeito, a apresentação de facturas falsas ou de declarações falsas, bem como qualquer manipulação de provas, é susceptível de impedir a exacta cobrança do imposto e, por conseguinte, de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA. Ora, tais condutas revestem uma gravidade ainda maior quando são cometidas no âmbito do regime transitório de imposição das operações intracomunitárias, que funciona, como recordado no n.º 42 do presente acórdão, com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos.

49 Portanto, o direito da União não impede os Estados-Membros de considerarem a emissão de facturas fictícias como uma tentativa de fraude fiscal e de, nesse caso, recusarem a concessão da isenção (v., neste sentido, acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.º 62, e despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colect., p. I-1991, n.º 30).

50 Com efeito, a recusa de isenção em caso de desrespeito de uma obrigação prevista pelo direito nacional, no caso em apreço, a obrigação de identificar o adquirente destinatário da entrega intracomunitária, comporta um efeito dissuasivo que tem por objectivo garantir a efectividade dessa obrigação e prevenir as fraudes e as evasões fiscais (v., por analogia, no que diz respeito à retenção do IVA dedutível, acórdão Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, já referido, n.º 28).

51 Daqui resulta que, nas condições do processo principal, o Estado-Membro de partida da entrega intracomunitária pode recusar a aplicação da isenção baseando-se nas suas competências ao abrigo do primeiro período do artigo 28.º-C, A, da Sexta Directiva, prosseguindo o objectivo de garantir uma aplicação correcta e simples das isenções e de evitar eventuais fraudes, evasões e abusos.

52 Contudo, tratando-se de casos especiais em que existem razões sérias para supor que a aquisição intracomunitária correspondente à entrega em causa pode escapar ao pagamento do IVA no Estado-Membro de destino, e isso apesar da assistência mútua e da cooperação administrativa entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa, o Estado-Membro de partida é, em princípio, obrigado a recusar a isenção em benefício do fornecedor dos bens e a obrigar este último a liquidar o imposto *a posteriori* para evitar que a operação em causa escape a qualquer tributação. Com efeito, de acordo com o princípio fundamental do sistema comum do IVA, este imposto é aplicável a cada operação de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v.,

designadamente, despacho Transport Service, já referido, n.os 20 e 21; acórdãos, já referidos, Optigen e o., n.º 54, e Collée, n.º 22).

53 No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, cumpre realçar que o mesmo não se opõe a que um fornecedor que participe na fraude seja obrigado a liquidar *a posteriori* o IVA sobre a entrega intracomunitária a que procedeu, desde que a sua implicação na fraude seja um elemento determinante a tomar em consideração quando da apreciação da proporcionalidade de uma medida nacional.

54 Além disso, a constatação efectuada no n.º 51 do presente acórdão não é posta em causa pelos princípios da neutralidade fiscal ou da segurança jurídica nem pelo princípio da protecção da confiança legítima. Com efeito, esses princípios não podem ser validamente invocados por um sujeito passivo que intencionalmente participou numa fraude fiscal e pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.

55 Atendendo a todas as considerações precedentes, deve responder-se à questão submetida que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que efectivamente ocorreu uma entrega intracomunitária de bens, mas o fornecedor, no momento da entrega, dissimulou a identidade do verdadeiro adquirente para permitir a este último escapar ao pagamento do IVA, o Estado-Membro de partida da entrega intracomunitária pode, com base nas suas competências nos termos do primeiro período do artigo 28.º-C, A, da Sexta Directiva, recusar o benefício da isenção a título dessa operação.

Quanto às despesas

56 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 (Grande Secção) declara:

Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que efectivamente ocorreu uma entrega intracomunitária de bens, mas o fornecedor, no momento da entrega, dissimulou a identidade do verdadeiro adquirente para permitir a este último escapar ao pagamento do IVA, o Estado-Membro de partida da entrega intracomunitária pode, com base nas suas competências nos termos do primeiro período do artigo 28.º-C, A, da 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, conforme alterada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, recusar o benefício da isenção a título dessa operação.

Assinaturas