Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de abril de 2018*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Lugar da aquisição intracomunitária — Artigo 42.º — Aquisição intracomunitária de bens que são objeto de uma entrega posterior — Artigo 141.º — Isenção — Operação triangular — Medidas de simplificação — Artigo 265.º — Retificação do mapa recapitulativo»

No processo C-580/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo, Áustria), por decisão de 19 de outubro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de novembro de 2016, no processo

Firma Hans Bühler KG

contra

Finanzamt Graz-Stadt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

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

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: R. Schiano, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de outubro de 2017,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Firma Hans Bühler KG, por P. Schulte, Rechtsanwalt,

– em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, F. Koppensteiner e S. Pfeiffer, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 30 de novembro de 2017,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 141.º, alínea c), e dos artigos 42.º e 265.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), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de l3 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), lidos em conjugação com o artigo 41.º, primeiro parágrafo, e com os artigos 197.º e 263.º da Diretiva IVA.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Firma Hans Bühler KG ao Finanzamt Graz-Stadt (Serviço de Finanças da cidade de Graz, Áustria) a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pelas operações realizadas entre outubro de 2012 e março de 2013.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Os considerandos 10 e 38 da Diretiva IVA preveem:

«(10) Durante [o] período de transição, é conveniente tributar nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e regras desses Estados-Membros, as operações intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos que não sejam sujeitos passivos isentos.

[…]

(38) No que diz respeito às operações tributáveis em regime interno relacionadas com trocas comerciais intracomunitárias de bens efetuadas, durante o período de transição, por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro do lugar de aquisição intracomunitária de bens, incluindo as operações em cadeia, é necessário prever medidas de simplificação que garantam um tratamento equivalente em todos os Estados-Membros. Para o efeito, é necessário harmonizar as disposições relativas ao regime de tributação e ao devedor do imposto devido por tais operações. É todavia conveniente excluir desses regimes, em princípio, os bens destinados a ser entregues no estádio do comércio retalhista.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da Diretiva IVA enuncia:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:
   i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º».

5 Nos termos do artigo 20.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA:

«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.»

6 O artigo 40.º da Diretiva do 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.»

7 Nos termos do artigo 41.º da Diretiva do IVA:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 40.º, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária de bens referida no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição, a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º.

Se, nos termos do artigo 40.º, a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do parágrafo anterior, o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição.»

8 O artigo 42.º da Diretiva IVA prevê:

«O primeiro parágrafo do artigo 41.º não é aplicável, considerando-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) O adquirente provar ter efetuado essa aquisição com vista a uma entrega posterior, efetuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40.º, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º;

b) O adquirente ter cumprido as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º.»

9 O artigo 141.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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.»

10 O artigo 197.º da Diretiva IVA enuncia:

«1. O IVA é devido pelos destinatários de entregas de bens quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) A operação tributável é uma entrega de bens efetuada nas condições previstas no artigo 141.º;

b) O destinatário dessa entrega de bens é outro sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, registado para efeitos do IVA no Estado-Membro em que a entrega é efetuada;

c) A fatura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro do destinatário é elaborada nos termos das secções 3 a 5 do capítulo 3.

2. Quando for designado um representante fiscal como devedor do imposto nos termos do disposto no artigo 204.º, os Estados-Membros podem prever uma derrogação ao disposto no n.º 1 do presente artigo.»

11 O artigo 262.º da Diretiva do IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos registados para efeitos do IVA devem apresentar um mapa recapitulativo de que constem os seguintes elementos:

a) Adquirentes registados para efeitos do IVA a quem tenham feito entregas de bens nas condições previstas no n.º 1 e na alínea c) do n.º 2 do artigo 138.º;

b) Pessoas registadas para efeitos do IVA a quem tenham feito entregas de bens que lhes tinham sido entregues através das aquisições intracomunitárias a que se refere o artigo 42.º;

c) Sujeitos passivos e pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem tenham prestado serviços que não estejam isentos no Estado-Membro em que as operações são tributáveis, e relativamente aos quais o imposto seja devido pelo destinatário por força do artigo 196.º.»

12 Nos termos do artigo 263.º da Diretiva IVA:

«1. Deve ser elaborado um mapa recapitulativo para cada mês de calendário, no prazo máximo de um mês e segundo procedimentos a determinar pelos Estados-Membros.

[…]»

13 O artigo 265.º desta diretiva prevê:

«1. Nos casos das aquisições intracomunitárias de bens referidas no artigo 42.º, o sujeito passivo registado para efeitos do IVA no Estado-Membro que lhe atribuiu o número IVA ao abrigo do qual efetuou essas aquisições deve indicar distintamente no mapa recapitulativo as seguintes informações:

a) O seu número de identificação para efeitos do IVA nesse Estado-Membro, ao abrigo do qual efetuou a aquisição e a subsequente entrega de bens;

b) O número de identificação para efeitos do IVA, no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens, do destinatário da entrega subsequente efetuada pelo sujeito passivo;

c) Relativamente a cada um dos destinatários, o montante total, líquido de IVA, das entregas efetuadas pelo sujeito passivo no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens.

2. O montante referido na alínea c) do n.º 1 deve ser declarado relativamente ao período de apresentação estabelecido nos termos dos n.os 1 a 1-B do artigo 263.º durante o qual o imposto se tenha tornado exigível.»

Direito austríaco

14 O § 3, n.º 8, do Anhang (Binnenmarkt) (anexo [mercado interno]) da l'Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o valor acrescentado), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994, a seguir «UStG de 1994»), dispõe:

«A aquisição intracomunitária é efetuada no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou […] do transporte dos bens. Se o adquirente utilizar, na relação com o fornecedor, um número de identificação IVA que lhe foi atribuído por outro Estado-Membro, a aquisição considera-se efetuada no território do referido Estado-Membro, até que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita a IVA no Estado-Membro referido no primeiro período. Caso seja feita essa prova, aplica-se, por analogia, o § 16.»

15 Na sua versão aplicável no ano de 2012 (BGB1. I, 34/2010), o § 25 da UStG de 1994, sob a epígrafe «Operação triangular», tem a seguinte redação:

«Definição

(1) Existe uma operação triangular quando três empresas de três Estados-Membros diferentes efetuam operações que têm como objeto o mesmo bem, que foi diretamente transmitido pelo primeiro fornecedor ao último destinatário, caso se encontrem preenchidos os requisitos previstos no n.º 3. O mesmo se verifica caso o último destinatário seja uma pessoa coletiva que não é uma empresa ou não adquiriu o bem para a sua empresa.

Lugar das aquisições intracomunitárias de bens em caso de operações triangulares

(2) A aquisição intracomunitária na aceção do § 3, n.º 8, segundo período, considera-se sujeita a IVA quando a empresa (adquirente) prove que se trata de uma operação triangular e que cumpriu as suas obrigações de declaração nos termos do n.º 6. Caso a empresa não cumpra a sua obrigação de declaração, perde retroativamente o benefício da isenção.

Isenções das aquisições intracomunitárias de bens

(3) A aquisição intracomunitária é isenta de IVA caso se verifiquem os seguintes requisitos:

a) a empresa (adquirente) não reside ou não tem sede no território nacional, mas encontra-se identificada para efeitos do IVA no território da [União];

b) a aquisição é efetuada tendo em vista uma entrega subsequente da empresa (adquirente) no território nacional a uma empresa ou pessoa coletiva identificada para efeitos do IVA no território nacional;

c) os bens adquiridos provêm de um Estado-Membro diferente daquele em que a empresa (adquirente) se encontra identificada para efeitos do IVA;

d) o poder de disposição sobre os bens adquiridos é transmitido diretamente da primeira empresa ou do primeiro adquirente para o último adquirente (destinatário);

e) o imposto é devido pelo destinatário, nos termos do n.º 5.

Emissão da fatura por parte do adquirente

(4) Em caso de aplicação da isenção prevista no n.º 3, a fatura deve ainda conter as seguintes indicações:

– uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente;

– o número de identificação IVA com o qual a empresa (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens, e

– o número de identificação IVA do destinatário da entrega.

Devedor do imposto

(5) Em caso de operação triangular, o imposto é devido pelo destinatário da entrega tributável quando a fatura emitida pelo adquirente corresponde ao n.º 4.

Obrigações do adquirente

(6) Para cumprimento da sua obrigação de declaração na aceção do n.º 2, a empresa deve incluir as seguintes informações no mapa recapitulativo:

– o número de identificação IVA no território nacional com o qual tenha efetuado a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens;

– o número de identificação IVA do destinatário da entrega subsequente efetuada pela empresa, que lhe foi atribuído no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens;

– relativamente a cada um destes destinatários, o montante total das entregas efetuadas pela empresa no Estado-Membro de chegada dos bens expedidos ou transportados. Estes montantes devem ser indicados relativamente ao trimestre em que o imposto se tornou exigível.

Obrigações do destinatário

(7) Para o cálculo do imposto nos termos do § 20, ao montante quantificado deve acrescer o montante devido a título do n.º 5.»

16 Nos termos da alteração introduzida com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013, o n.º 4 desta disposição passou a ter a seguinte redação (na versão BGB1. I, 112/2012):

«Emissão da fatura por parte do adquirente

(4) A emissão da fatura está sujeita às regras do Estado-Membro a partir do qual o adquirente gere a sua empresa. Se a entrega for efetuada a partir do estabelecimento estável do adquirente, aplica-se o direito do Estado-Membro em que se situa esse estabelecimento estável. Se o destinatário da prestação para o qual se transfere o ónus do imposto pagar através de uma nota de crédito, a emissão da fatura fica sujeita às normas do Estado-Membro em que é efetuada a entrega.

Caso as disposições da presente lei federal sejam aplicáveis à emissão das faturas, estas devem ainda conter as seguintes indicações:

– uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente;

– o número de identificação IVA com o qual a empresa (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens, e

– o número de identificação IVA do destinatário da entrega.»

17 Nos termos do § 21, n.º 3, da UStG de 1994, os mapas recapitulativos devem ser apresentados antes do final do mês seguinte ao termo do período objeto da declaração.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 A Firma Hans Bühler, sociedade em comandita estabelecida e registada para efeitos do IVA na Alemanha, explora nesse Estado-Membro uma empresa de produção e comercialização. Entre outubro de 2012 e março de 2013, esteve igualmente registada para efeitos do IVA na Áustria, onde tencionava criar um estabelecimento estável.

19 Durante este período, a Firma Hans Bühler utilizou o número de identificação IVA austríaco exclusivamente em operações que decorriam do seguinte modo: adquiria a fornecedores estabelecidos na Alemanha produtos que revendia em seguida a um cliente estabelecido e registado para efeitos de IVA na República Checa. Os produtos eram diretamente enviados pelos fornecedores alemães com destino ao adquirente final checo.

20 Os fornecedores alemães indicavam nas faturas dirigidas à Firma Hans Bühler o número de identificação IVA austríaco desta última, bem como o seu número de identificação IVA alemão. Por seu turno, a Firma Hans Bühler enviava faturas ao adquirente final onde indicava o seu número de identificação IVA austríaco e o número de identificação IVA checo do seu cliente. Nas faturas era igualmente referido que as transações eram «operações triangulares intracomunitárias» e que, por conseguinte, o adquirente final era o sujeito passivo do IVA.

21 Em 8 de fevereiro de 2013, a Firma Hans Bühler apresentou junto da Administração Fiscal austríaca mapas recapitulativos relativos ao período compreendido entre outubro de 2012 e janeiro de 2013, nos quais indicava o seu número de identificação IVA austríaco, bem como o número de identificação IVA checo do adquirente final. Não foi feita qualquer menção na rubrica «operações triangulares». Foi só por carta de 10 de abril de 2013 que a Firma Hans Bühler retificou esses mapas recapitulativos indicando que as operações comunicadas faziam parte de operações triangulares. Nessa mesma data, apresentou também mapas recapitulativos relativos aos meses de fevereiro e março de 2013.

22 O Serviço de Finanças da cidade de Graz considerou que as operações declaradas pela Firma Hans Bühler eram «operações triangulares deficientes» pelo facto de este sujeito passivo não ter cumprido as suas obrigações declarativas especiais e não ter feito prova de que a operação tinha sido efetivamente sujeita a IVA ao nível da aquisição final na República Checa. O Serviço de Finanças da cidade de Graz considerou igualmente que, embora as aquisições intracomunitárias tivessem sido efetuadas na República Checa, também se consideravam efetuadas na Áustria, dado que a Firma Hans Bühler tinha utilizado um número de identificação IVA austríaco. Por conseguinte, o Serviço de Finanças da cidade de Graz decidiu sujeitar ao IVA as aquisições intracomunitárias efetuadas pela Firma Hans Bühler.

23 A Firma Hans Bühler impugnou esta decisão no Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças, Áustria) que negou provimento ao recurso. Segundo esse órgão jurisdicional, para determinar se a Firma Hans Bühler podia beneficiar da isenção de IVA sobre as suas aquisições intracomunitárias, era necessário que cumprisse as suas obrigações declarativas especiais. Ora, a referência às operações triangulares não figurava nos mapas recapitulativos iniciais relativos ao período compreendido entre outubro de 2012 e janeiro de 2013. Por conseguinte, essa omissão implicou que a Firma Hans Bühler perdesse o benefício da isenção, nos termos do § 25, n.º 2, da UStG de 1994. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) considerou igualmente que o número de identificação IVA austríaco da Firma Hans Bühler já não estava válido em 10 de abril de 2013 e que, por esse facto, esta também não tinha cumprido as obrigações declarativas relativamente às operações dos meses de fevereiro e março de 2013.

24 A Firma Hans Bühler interpôs recurso de «Revision» da decisão do Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) para o Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo, Áustria). O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à apreciação do Serviço de Finanças da cidade de Graz e do Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças) a respeito da tributação das operações em causa.

25 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 141.º, alínea c), da Diretiva [IVA], do qual depende, nos termos do artigo 42.º (conjugado com o artigo 197.º) da Diretiva [IVA], a não aplicação do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que a condição aí referida não se encontra preenchida no caso de o sujeito passivo residir e se encontrar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro a partir do qual são expedidos ou transportados os bens, mesmo que esse sujeito passivo utilize, para a aquisição intracomunitária em concreto, um número de identificação [IVA] de outro Estado-Membro?

2) Devem os artigos 42.º e 265.º [da Diretiva IVA], conjugados com o disposto no artigo 263.º da Diretiva [IVA,] ser interpretados no sentido de que só a apresentação tempestiva do mapa recapitulativo implica a não aplicação do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva [IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

26 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a condição aí referida não se encontra preenchida no caso de o sujeito passivo residir e se encontrar registado para efeitos

do IVA no Estado-Membro a partir do qual são expedidos ou transportados os bens, mesmo que esse sujeito passivo utilize, para a aquisição intracomunitária em causa, o número de identificação IVA de outro Estado-Membro.

27 O artigo 141.º da Diretiva IVA prevê um regime derrogatório à regra enunciada no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, segundo a qual as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro estão sujeitas ao IVA.

28 Este artigo 141.º define as condições cumulativas em que 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 da Diretiva IVA, isto é, quando esse Estado-Membro é o Estado-Membro de destino da expedição ou do transporte intracomunitário.

29 De entre essas condições, o artigo 141.º, alínea a), da Diretiva IVA exige que a aquisição de bens seja efetuada por um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de destino da expedição ou do transporte intracomunitário, mas registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro.

30 O artigo 141.º, alínea b), da Diretiva IVA acrescenta que a aquisição de bens é efetuada com vista a uma posterior entrega desses bens nesse mesmo Estado-Membro pelo sujeito passivo referido no artigo 141.º, alínea a), da Diretiva IVA.

31 O artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA, única disposição deste artigo sobre a qual recaem as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio, implica que os bens objeto da aquisição intracomunitária em causa sejam diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro que não seja aquele em cujo território o sujeito passivo está registado para efeitos do IVA e se destinem à pessoa à qual é efetuada a entrega subsequente.

32 Esta última disposição estabelece a condição relativa ao Estado-Membro de partida do transporte intracomunitário para que a aquisição intracomunitária possa beneficiar da medida de simplificação prevista no artigo 141.º da Diretiva IVA.

33 Segundo jurisprudência constante, para interpretar uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C-156/98, EU:C:2000:467, n.º 50, e de 26 de julho de 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, n.º 73).

34 A este respeito, a redação do artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA pode, por si só, levar a pensar que, na medida em que os bens em causa no processo principal foram expedidos para a República Checa a partir da Alemanha e que a Firma Hans Bühler estava na posse de um número de identificação IVA alemão, o benefício da isenção do IVA devia ser-lhe recusado.

35 Contudo, como salienta a Comissão Europeia nas suas observações escritas, resulta do contexto do artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA e dos objetivos desta diretiva que a condição prevista nessa disposição designa um Estado-Membro que não aquele em cujo território o adquirente está registado para efeitos do IVA relativamente à aquisição específica que realiza.

36 A este propósito, o artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA, no contexto das outras disposições da Diretiva IVA, deve ser entendido, por um lado, atendendo a que, se o Estado-Membro de partida do transporte fosse também aquele ao cujo território o adquirente está registado para efeitos do IVA para a aquisição dos bens objeto do transporte, isso significaria que essa operação tinha sido efetuada nesse Estado-Membro e que não podia ser qualificada de «operação intracomunitária», na aceção do artigo 20.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA. Nesse caso, o artigo 141.º da Diretiva IVA, que se refere às aquisições intracomunitárias, não seria aplicável.

37 Por outro lado, como afirmou o advogado-geral no n.º 70 das suas conclusões, o artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado à luz dos artigos 42.º e 265.º desta diretiva, que especificam e completam as condições de aplicação da medida de simplificação prevista no artigo 141.º da Diretiva IVA. A este respeito, importa observar que o artigo 265.º da Diretiva IVA se refere ao Estado-Membro que atribuiu ao adquirente o número de identificação IVA ao abrigo do qual este efetuou as suas aquisições.

38 Daí resulta que, quando um adquirente está registado para efeitos do IVA em vários Estados-Membros, apenas o número de identificação IVA ao abrigo do qual efetuou a aquisição intracomunitária deve ser tomado em consideração para apreciar se a condição prevista no artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA está preenchida.

39 Esta interpretação é conforme aos objetivos da Diretiva IVA e, mais especificamente, da medida de simplificação prevista nos artigos 42.º, 141.º, 197.º e 265.º da Diretiva IVA. Por um lado, o regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, instituído pela Diretiva 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 Diretiva 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1), visa transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde tem lugar o consumo final dos bens entregues (v., neste sentido, Acórdão de 14 de junho de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, n.º 37 e jurisprudência referida).

40 Por outro lado, decorre do considerando 38 da Diretiva IVA que, no que diz respeito às operações tributáveis em regime interno relacionadas com trocas comerciais intracomunitárias de bens efetuadas, durante o período de transição, por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro do lugar de aquisição intracomunitária de bens, incluindo as operações em cadeia, é necessário prever medidas de simplificação que garantam um tratamento equivalente em todos os Estados-Membros.

41 A este respeito, como salienta o advogado-geral no n.º 57 das suas conclusões, o objetivo do artigo 141.º da Diretiva IVA consiste em evitar que o operador intermediário de uma sucessão de operações tal como definida no mesmo artigo 141.º tenha de cumprir as obrigações de identificação e de declaração no Estado-Membro de destino dos bens.

42 Nesta perspetiva, o benefício do regime de simplificação instituído nos artigos 42.º, 141.º, 197.º e 265.º da Diretiva IVA não pode ser recusado a um sujeito passivo que realiza uma aquisição nas condições previstas no artigo 141.º da Diretiva IVA pelo simples facto de este estar igualmente registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte intracomunitário. Como observou o advogado-geral no n.º 72 das suas conclusões, tal recusa criaria uma diferença significativa na forma de tratar os sujeitos passivos e poderia restringir, sem justificação, o exercício de atividades económicas com base nas identificações para efeitos do IVA do sujeito passivo.

43 Em face de todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a condição que estabelece está preenchida no caso de o sujeito passivo residir e se encontrar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro a partir do qual são expedidos ou transportados os bens, mas utilizar, para a aquisição intracomunitária em causa, um número de identificação IVA de outro Estado-Membro.

Quanto à segunda questão

44 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 42.º e 265.º da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 263.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique o artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA apenas com o fundamento de que, no

âmbito de uma aquisição intracomunitária realizada com vista a uma posterior entrega no território de um Estado-Membro, a apresentação do mapa recapitulativo referido no artigo 265.º da Diretiva IVA não foi efetuada tempestivamente pelo sujeito passivo registado para efeitos do IVA nesse Estado-Membro.

45 Há que recordar que, em derrogação do artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, que se refere ao Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA com o qual o adquirente efetuou a aquisição intracomunitária em causa, o artigo 42.º da Diretiva IVA dispõe que a aquisição intracomunitária é considerada sujeita a IVA no Estado-Membro de destino do transporte intracomunitário se as duas condições cumulativas previstas, respetivamente, nas alíneas a) e b) desse artigo 42.º estiverem preenchidas.

46 Em conformidade com o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA, o adquirente deve provar ter efetuado a aquisição com vista a uma entrega posterior, efetuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40.º da Diretiva IVA, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º da mesma diretiva.

47 O artigo 42.º alínea b), da Diretiva IVA acrescenta uma segunda condição nos termos da qual o adquirente deve cumprir as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º da Diretiva IVA. Esta última disposição pormenoriza as informações específicas relativas à cadeia de operações, tal como definida no artigo 141.º da Diretiva IVA, que o operador intermediário deve fornecer no mapa recapitulativo a apresentar à Administração Fiscal do Estado-Membro que lhe atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual efetuou a aquisição intracomunitária.

48 No que se refere ao artigo 263.º da Diretiva IVA, este prevê as regras relativas aos prazos fixados para apresentação de um mapa recapitulativo.

49 Contrariamente ao que o Governo austríaco alega no Tribunal de Justiça, há que salientar que, enquanto o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA define a condição de fundo exigida para que uma aquisição como a que está em causa no processo principal seja considerada sujeita a IVA em conformidade com o artigo 40.º dessa diretiva, o artigo 42.º, alínea b), da Diretiva IVA precisa as modalidades segundo as quais deve ser produzida a prova da tributação no Estado-Membro de destino do transporte ou da expedição intracomunitária, por remissão para as obrigações específicas que o adquirente deve respeitar quando da apresentação do mapa recapitulativo. Essas obrigações relativas aos mapas recapitulativos devem ser consideradas formais.

50 Ora, em virtude do princípio da neutralidade fiscal, o facto de um sujeito passivo ter negligenciado as exigências formais previstas no artigo 42.º, alínea b), da Diretiva IVA não pode levar a pôr em causa a aplicação do artigo 42.º desta diretiva, se os requisitos de fundo enunciados no referido artigo 42.º, alínea a), forem cumpridos (v., por analogia, Acórdãos de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 46, e de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 36). Com efeito, a recusa de aplicar o artigo 42.º da Diretiva IVA por um motivo dessa natureza poderia resultar numa dupla tributação na medida em que o adquirente intermediário seria igualmente tributado, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, da Diretiva IVA, no Estado-Membro que lhe atribuiu o número de identificação IVA utilizado para essa operação, ao passo que o adquirente final seria igualmente tributado nos termos do artigo 141.º, alínea e), e do artigo 197.º da Diretiva IVA. A este respeito, importa acrescentar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os artigos 41.º e 42.º da Diretiva IVA destinam-se a garantir a sujeição ao IVA da aquisição intracomunitária em causa ao nível do comprador final, evitando a dupla tributação desta operação (v., neste sentido, Acórdão de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.º 35).

51 Daqui resulta que o artigo 42.º da Diretiva IVA é aplicável desde que as condições de fundo estejam preenchidas. A este respeito, é relevante o facto de o número de identificação IVA do adquirente ser válido no momento das operações. Em contrapartida, é irrelevante o facto de esse número já não ser válido na data de apresentação dos mapas recapitulativos.

52 Em todo o caso, um Estado-Membro não pode prever, sem ir além do que é estritamente necessário para garantir a cobrança exata do imposto, a possibilidade de uma retificação dos mapas recapitulativos relativa às operações triangulares privando esta retificação de efeito ao recusar ao operador intermediário a aplicação retroativa do artigo 42.º da Diretiva IVA se este operador fizer prova de que as condições de fundo estão preenchidas. Todavia, para sancionar a inobservância das exigências formais, os Estados-Membros podem prever sanções diferentes da recusa de aplicação do artigo 42.º da Diretiva IVA, como a aplicação de uma coima ou de uma sanção pecuniária proporcionadas à gravidade da infração (v., por analogia, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 42).

53 Ora, resulta da decisão de reenvio que os mapas recapitulativos iniciais para o período compreendido entre os meses de outubro e dezembro de 2012 estavam completos, mas foram apresentados em 8 de fevereiro de 2013, com atraso. O Serviço de Finanças da cidade de Graz considerou igualmente que a Firma Hans Bühler não tinha cumprido as suas obrigações declarativas relativamente aos meses de fevereiro e março de 2013, dado que o número de identificação IVA dessa sociedade já não estava válido na data da apresentação dos mapas recapitulativos relativos às operações realizadas neste período.

54 No que respeita a este último período, importa salientar que não se pode considerar que viola o artigo 265.º da Diretiva IVA a simples circunstância de o número de identificação IVA da Firma Hans Bühler já não ser válido na data da apresentação dos mapas recapitulativos em causa no processo principal. Com efeito, essa disposição não exige que o número de identificação IVA de que dispõe o sujeito passivo ainda seja válido na data da apresentação do mapa recapitulativo. Segundo os próprios termos da referida disposição, o mapa recapitulativo deve mencionar o número IVA ao abrigo do qual o sujeito passivo «efetuou» as aquisições intracomunitárias em causa e não o de que dispõe na data da apresentação do mapa recapitulativo.

55 No que respeita aos mapas recapitulativos apresentados com atraso, o princípio da neutralidade fiscal exige que o artigo 42.º da Diretiva IVA possa ser aplicado se as condições de fundo enunciadas no artigo 42.º, alínea a), da Diretiva IVA estiverem preenchidas, mesmo se a condição formal prevista no artigo 42.º, alínea b), da Diretiva IVA não tiver sido satisfeita tempestivamente. Por conseguinte, a Administração Fiscal de um Estado-Membro não pode, em princípio, tributar uma aquisição intracomunitária pelo simples facto de o adquirente não ter apresentado tempestivamente um mapa recapitulativo devidamente preenchido relativo à sua operação.

56 Cumpre, no entanto, acrescentar, como salienta o advogado-geral no n.º 91 das suas conclusões, que existem dois casos em que o desrespeito de uma exigência formal pode justificar a não aplicação do artigo 42.º da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.ºs 43, 44 e 46).

57 Por um lado, a inobservância de uma exigência formal pode justificar a recusa de aplicação do artigo 42.º da Diretiva IVA se um sujeito passivo tiver participado intencionalmente numa fraude fiscal que pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (v., por analogia, Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 39 e jurisprudência referida).

58 No processo principal, nenhum elemento dos autos sugere que a Firma Hans Bühler estava envolvida numa fraude.

59 Por outro lado, a inobservância de uma exigência formal pode justificar a recusa de aplicação do artigo 42.º da Diretiva IVA se essa inobservância tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo (v., por analogia, Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 42 e jurisprudência referida).

60 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o facto de os mapas recapitulativos iniciais relativos ao período compreendido entre os meses de outubro e de dezembro de 2012 terem sido apresentados com atraso teve por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo.

61 À luz das considerações precedentes, há que responder à segunda questão que os artigos 42.º e 265.º da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 263.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique o artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA apenas com o fundamento de que, no âmbito de uma aquisição intracomunitária, realizada com vista a uma entrega posterior no território de um Estado-Membro, a apresentação do mapa recapitulativo referido no artigo 265.º da Diretiva IVA não foi efetuada tempestivamente pelo sujeito passivo registado para efeitos do IVA nesse Estado-Membro.

Quanto às despesas

62 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 (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 141.º, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, deve ser interpretado no sentido de que a condição que estabelece está preenchida no caso de o sujeito passivo residir e se encontrar registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no Estado-Membro a partir do qual são expedidos ou transportados os bens, mas utilizar, para a aquisição intracomunitária em causa, um número de identificação IVA de outro Estado-Membro.**

2) **Os artigos 42.º e 265.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, conjugados com o artigo 263.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique o artigo 41.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, apenas com o fundamento de que, no âmbito de uma aquisição intracomunitária, realizada com vista a uma entrega posterior no território de um Estado-Membro, a apresentação do mapa recapitulativo referido no artigo 265.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, não foi efetuada tempestivamente pelo sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nesse Estado-Membro.**

Assinaturas