ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

27 de Setembro de 2007 *

No processo C-146/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 10 de Fevereiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 1 de Abril de 2005, no processo

Albert Collée, na qualidade de sucessor universal da Collée KG,

contra

Finanzamt Limburg an der Lahn,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogada-geral: J. Kokott,

secretária: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 15 de Junho de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de A. Collée, na qualidade de sucessor universal da Collée KG, por M. Preisinger, Steuerberater,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma, F. Huschens e C. Schulze-Bahr, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 11 de Janeiro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, 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), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe A. Collée, na qualidade de sucessor universal da Collée KG (a seguir «Collée»), ao Finanzamt Limburg an der Lahn (a seguir «Finanzamt»), a respeito da recusa de este último isentar do imposto sobre o volume de negócios (a seguir «IVA») uma entrega intracomunitária efectuada no exercício de 1994.

Quadro jurídico

A regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo.

4 A Sexta Directiva contém um título XVI A, sob a epígrafe «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», que foi introduzido pela Directiva 91/680.

5 O direito à isenção das entregas intracomunitárias de bens está previsto no artigo 28.ºC, A, 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.ºA, 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.

[...]»

6 O artigo 22.º da Sexta Directiva, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 28.ºH da mesma directiva, estabelece as formalidades a cumprir pelo devedor do IVA. Prevê, designadamente:

«[...]

2. a) Todos os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e o seu controlo pela administração fiscal;

[...]

3. a) Todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo. Todos os sujeitos passivos devem igualmente emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens referidas no ponto B, n.º 1, do artigo 28.ºB e para as entregas de bens efectuadas nas condições previstas no ponto A do artigo 28.ºC. Os sujeitos passivos devem conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

[...]

4. a) Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Este prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período fiscal. Este período é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses. No entanto, os Estados-Membros podem fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano;

b) Da declaração devem constar todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar,

incluindo, eventualmente e na medida em que tal se afigurar necessário para o apuramento da matéria colectável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas;

[...]

8. Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

A legislação nacional

7 Nos termos do § 4, n.º 1, alínea b), da Lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStG»), das operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, desta lei, estão isentas de IVA as entregas intracomunitárias.

8 O § 6a, n.º 1, da UStG prevê que uma entrega intracomunitária implica, designadamente, que o empresário ou o cliente realize o transporte ou a expedição do objecto da entrega para outro país comunitário.

9 Nos termos do § 6a, n.º 3, da UStG, cabe ao empresário fazer prova do preenchimento dos pressupostos previstos no n.º 1 desta disposição. O Ministério Federal das Finanças pode determinar por regulamento, que deve ser aprovado pelo Bundesrat, a forma como o empresário deve produzir a prova do transporte ou da expedição dos bens que são objecto de uma entrega intracomunitária.

10 A este respeito, o § 17a, n.º 1, do Regulamento de execução de 1993 relativo ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) prevê que, no caso de entregas intracomunitárias, o empresário abrangido pelo âmbito de aplicação deste regulamento deve apresentar documentos comprovativos de que ele ou o adquirente transportaram ou expediram o objecto da entrega para outro país comunitário.

11 Além disso, por força do § 17c, n.º 1, deste regulamento de execução, cabe ao empresário provar, por via contabilística, o preenchimento dos pressupostos da isenção de IVA. Esta disposição precisa, designadamente, que «deve resultar de forma clara e facilmente verificável da contabilidade» que o empresário cumpriu os referidos pressupostos.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

12 A Collée era a sociedade-mãe de uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão (a seguir «GmbH») que vendia veículos da sociedade anónima A (a seguir «A-AG») enquanto sua concessionária. Na Primavera de 1994, a GmbH celebrou um contrato de venda de 20 veículos de demonstração com um concessionário belga, a saber, B, o qual transferiu para a conta da GmbH o preço de venda líquido e, após a GmbH ter recebido o pagamento, retirou os veículos da sede desta última, recorrendo ao seu próprio transportador.

13 A GmbH, que, por razões de exclusividade territorial, só podia receber uma comissão da A-AG por vendas a clientes estabelecidos nas imediações, fez intervir um vendedor de automóveis, a saber, S, que actuou na qualidade de intermediário. Mediante uma comissão, este último adquiriu e revendeu, *pro forma*, os veículos de demonstração. A GmbH entregou a S as facturas relativas a esta venda simulada indicando o IVA. S confiou à GmbH facturas em branco que foram em seguida utilizadas em nome de S em relação com a entrega dos veículos a B. Nas suas declarações de IVA relativas aos meses de Julho a Setembro de 1994, S indicou o imposto pago a montante que lhe fora facturado pela GmbH.

14 Após uma inspecção especial realizada em Outubro de 1994 pelo Finanzamt, este negou a S o direito de deduzir o IVA pago a montante do IVA que facturou a terceiros, na medida em que tinha concluído pelo carácter fictício da venda que a GmbH fez a S, já que este último só tinha intervindo *pro forma*.

15 Após tomar conhecimento dessa inspecção, a Collée avisou S de que as facturas relativas aos meses de Julho a Setembro de 1994 tinham ficado sem objecto e, em 25 de Novembro de 1994, rectificou os respectivos lançamentos contabilísticos e inscreveu as receitas em causa na rubrica «entregas intracomunitárias não tributáveis», indicando esta operação na sua declaração provisória do IVA relativa ao mês de Novembro de 1994.

16 Através de uma liquidação correctiva de 12 de Fevereiro de 1998, respeitante ao IVA do ano de 1994, o Finanzamt aumentou o volume de negócios tributável da Collée num montante equivalente ao preço de venda dos veículos entregues a B, mas recusou-se a isentar este último do imposto a pagar por esta entrega, alegando que os lançamentos contabilísticos necessários não tinham sido realizados de forma regular e imediatamente após a execução da operação em causa.

17 Dado que nem a reclamação desta liquidação nem o recurso para o Finanzgericht tiveram êxito, A. Collée interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof. Em apoio deste recurso, invoca a existência de provas contabilísticas relativas ao contrato de venda, à transferência do preço de venda e à confirmação, por parte de B, do levantamento dos veículos, que foi posteriormente completada pelas facturas emitidas pela GmbH a favor de B. Estando convencido de que estes documentos comerciais eram susceptíveis de demonstrar a existência de uma entrega intracomunitária, A. Collée pediu a rectificação da referida liquidação, de modo a que a entrega de veículos de demonstração efectuada no início do ano de 1994 fosse considerada isenta.

18 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que decorre da sua jurisprudência relativa aos requisitos de prova de uma entrega para exportação para um Estado terceiro, a qual seria igualmente aplicável ao litígio que lhe foi submetido, que os documentos comprovativos são parte integrante da prova contabilística e que os lançamentos contabilísticos necessários para essa prova devem ser realizados de forma regular e imediatamente após a execução da operação em causa. Tendo determinado que esta última condição não estava preenchida no caso vertente, interroga-se sobre a solução a dar, em sede de direito comunitário, ao conflito entre a obrigação de produzir a prova da entrega intracomunitária e o princípio da proporcionalidade.

19 Por conseguinte, tendo considerado que a resolução da causa submetida à sua apreciação exige uma interpretação da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

«1) A Administração Fiscal pode recusar a isenção fiscal relativa a uma entrega intracomunitária, cuja existência não é controvertida, apenas com fundamento no facto de o sujeito passivo não ter produzido atempadamente a prova contabilística prescrita para esse efeito?

2) O facto de o sujeito passivo ter inicialmente [dissimulado] de forma consciente a existência de uma entrega intracomunitária é relevante para a resposta a esta questão?»

Quanto às questões prejudiciais

20 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro se recuse a isentar de IVA uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento no facto de a prova desta entrega não ter sido produzida atempadamente. O referido órgão jurisdicional interroga-se também sobre se o facto de o sujeito passivo ter inicialmente ocultado de forma consciente a existência de uma entrega intracomunitária é relevante a este respeito.

21 Antes de mais, importa recordar que a obrigação de os Estados-Membros isentarem as entregas intracomunitárias de bens está prevista no artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Resulta desta disposição que os Estados-Membros isentarão 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.

22 Como derrogação do princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, segundo o qual o imposto se aplica a cada operação de produção ou de distribuição (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 16; 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 54; e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 49), a referida isenção tem por base o regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, no âmbito do qual a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros assenta no princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final (v. acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 22).

23 Assim, a isenção de uma entrega intracomunitária no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte intracomunitário de bens, à qual corresponde uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de chegada dessa expedição ou desse transporte, permite evitar uma dupla tributação e, portanto, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, ainda não publicado na Colectânea, n.ºs 24 e 25).

24 Quanto às provas que os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, importa constatar que nenhuma disposição da Sexta Directiva se refere directamente a esta questão. Esta directiva dispõe unicamente, no proémio do seu artigo 28.ºC, A, que compete aos Estados-Membros fixar as condições em que isentam do imposto as entregas intracomunitárias de bens (acórdão Twoh International, já referido, n.º 25).

25 É certo que o artigo 22.º da Sexta Directiva prevê certas obrigações formais para os devedores, relativas à contabilidade, à facturação, à declaração e à apresentação de um mapa recapitulativo à Administração Fiscal. Contudo, o n.º 8 deste artigo confere aos Estados-Membros a faculdade de preverem outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude fiscal.

26 Ora, resulta de jurisprudência assente que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, para assegurarem a cobrança exacta do imposto e evitarem a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos (v. acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52, e despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colect., p. I-1991, n.º 29). Por consequência, estas medidas não poderão ser utilizadas de forma a porem em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (v. acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92).

27 O Governo alemão sustenta que as exigências relativas à prova documental e contabilística respeitam o princípio da proporcionalidade, dado que não põem sistematicamente em causa o direito à isenção de IVA ao efectuar uma entrega intracomunitária. Alega que, por um lado, estas exigências prosseguem um objectivo expressamente previsto no artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, a saber, a cobrança regular e simples, bem como o combate aos abusos, e, por outro, são necessárias para evitar fraudes do tipo «carrossel».

28 A este respeito, importa referir que a recusa de isenção de IVA no processo principal não resulta, segundo a decisão de reenvio, da exigência da legislação alemã segundo a qual o devedor tem de apresentar a prova documental e contabilística da entrega intracomunitária. Com efeito, essa recusa decorre da jurisprudência do Bundesfinanzhof, segundo a qual os lançamentos exigidos para fins de prova contabilística devem ser efectuados de forma regular e imediatamente após a execução da respectiva operação, condição que não está preenchida no caso vertente, apesar de a existência da entrega intracomunitária ser pacífica, como também foi reconhecido pelo Finanzamt.

29 No respeitante, em primeiro lugar, à questão de saber se a Administração Fiscal pode recusar isentar de IVA uma entrega intracomunitária apenas com fundamento em que a prova contabilística desta entrega foi produzida com atraso, importa observar que uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto.

30 Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objectivas (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, Optigen e o., n.º 44, bem como Kittel e Recolta Recycling, n.º 41). Ora, tratando-se de determinar o carácter intracomunitário de uma entrega, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que se uma entrega cumprir os requisitos previstos no artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não é devido IVA sobre essa entrega (despacho Transport Service, já referido, n.ºs 18 e 19).

31 Por consequência, no processo principal, uma vez que resulta da decisão de reenvio não haver dúvida de que foi efectuada uma entrega intracomunitária, o princípio da neutralidade fiscal exige, como foi também alegado, com razão, pela Comissão das Comunidades Europeias, que a isenção de IVA seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais. Só assim não seria se a violação destas exigências formais tivesse por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo. Porém, tal não parece ser o caso no processo principal.

32 Por outro lado, é de notar que a exigência segundo a qual os lançamentos contabilísticos necessários devem ser efectuados imediatamente após a execução da operação, sem que esteja, porém, previsto um determinado prazo para este efeito, pode pôr em causa o princípio da segurança jurídica, que faz parte da ordem jurídica comunitária e que deve ser respeitado pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem (v. acórdão de 11 de Maio

de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, Colect., p. I-4191, n.º 29).

33 Com efeito, é importante permitir, como sublinhou correctamente a advogada-geral no n.º 35 das suas conclusões, que, na contabilidade dos sujeitos passivos, possam ser tidas em conta as alterações da qualificação de uma entrega intracomunitária, posteriores à realização desta operação. Tais regularizações podem, no caso concreto, tornar-se necessárias devido a circunstâncias alheias à vontade desses sujeitos. O carácter intracomunitário de uma entrega deve, portanto, ser reconhecido no caso de uma regularização posterior da contabilidade, desde que estejam preenchidos os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos que definem esta operação.

34 No que toca, em segundo lugar, à questão de saber se o facto de o sujeito passivo ter inicialmente ocultado a existência de uma entrega intracomunitária é relevante para a resposta a dar ao órgão jurisdicional de reenvio e, portanto, se a isenção de IVA pode ser sujeita à boa fé do sujeito passivo, importa observar que a resposta a esta questão depende da existência de um risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro em causa.

35 Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 18 do acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227), que, para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, nas suas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre a sua boa fé. No entanto, precisou, nos n.^{os} 60 e 63 do acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, que, quando o emitente da factura eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita à boa fé do emitente da factura (v. acórdão de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou e o., C-78/02 a C-80/02, Colect., p. I-13295, n.º 50). As mesmas regras são igualmente aplicáveis à regularização da contabilidade para obter a isenção de uma entrega intracomunitária.

36 Incumbe ao juiz nacional verificar, tomando em consideração todas as circunstâncias pertinentes do processo que lhe foi submetido, se a produção tardia da prova contabilística era susceptível de causar uma perda de receitas fiscais ou de comprometer a cobrança do IVA.

37 A este respeito, importa assinalar que não pode ser considerada uma perda de receitas fiscais a não cobrança do IVA relativo a uma entrega intracomunitária que, num primeiro momento, foi incorrectamente qualificada de entrega realizada no interior do país, dando, em princípio, lugar à cobrança de IVA. Com efeito, de acordo com o princípio da territorialidade fiscal, estas receitas pertencem ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final.

38 Além disso, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se a dissimulação de uma operação intracomunitária e o atraso que daí resultou na regularização dos respectivos lançamentos contabilísticos constituem fraude ao IVA. Com efeito, segundo jurisprudência assente, os particulares não se podem prevalecer fraudulenta ou abusivamente das normas comunitárias (v., nomeadamente, acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 54). Do mesmo modo, a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada a ponto de abranger as operações que são realizadas com o objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário (v., neste sentido, acórdão Halifax e o., já referido, n.º 69).

39 Ora, numa situação como a do processo principal, o facto de se ter recorrido a um intermediário para obter comissões contratuais não pode ser assimilado a uma operação constitutiva de fraude fiscal nem à utilização abusiva das normas comunitárias, se for pacífico que esta operação não foi efectuada com o objectivo de obter uma vantagem fiscal indevida.

40 Por fim, deve sublinhar-se que o direito comunitário não impede os Estados-Membros de considerarem, em certas condições, a dissimulação da existência de uma operação intracomunitária como uma tentativa de fraude ao IVA e de aplicarem, em tal caso, as multas ou sanções pecuniárias previstas no respectivo direito interno (v., neste sentido, acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.º 62). Porém, como a Comissão sustenta a justo título, tais sanções devem sempre ser proporcionadas à gravidade do abuso.

41 Há, assim, que responder às questões colocadas que o artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de IVA uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente.

42 Ao examinar o direito à isenção do IVA correspondente a tal entrega, o órgão jurisdicional de reenvio só deverá ter em conta o facto de o sujeito passivo, num primeiro momento e com pleno conhecimento de causa, ter dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária, se existir um risco de perda de receitas fiscais e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo.

Quanto às despesas

43 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 28.ºC, A, alínea a), primeiro parágrafo, 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, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente.

Ao examinar o direito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado correspondente a tal entrega, o órgão jurisdicional de reenvio só deverá ter em conta o facto de o sujeito passivo, num primeiro momento e com pleno conhecimento de causa, ter dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária, se existir um risco de perda de receitas fiscais e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo.

Assinaturas