CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT apresentadas em 6 de Maio de 2010[1]

I — Introdução

1. Através do presente pedido prejudicial, o Regeringsrätt da Suécia convida o Tribunal de Justiça a interpretar as disposições da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado[2] (a seguir «Directiva 2006/112/CE»), que dizem respeito às aquisições intracomunitárias.

2. Trata-se concretamente do tratamento fiscal respeitante à aquisição de um barco à vela novo, barco esse que o adquirente X tenciona comprar no Reino Unido, usar durante três a cinco meses nesse Estado ou num outro Estado-Membro e, finalmente, transportar para o seu local de residência, na Suécia. Na opinião de X, esta operação constitui uma entrega nacional tributável no país de origem. Pelo contrário, a Administração fiscal sueca – apoiada pelo Governo alemão e pela Comissão, processo apresentado no Tribunal de Justiça –, considera que essa operação constitui (apesar da interrupção) uma aquisição intracomunitária na Suécia.

II — Quadro jurídico

A — *Direito da União*

3. O décimo primeiro considerando da Directiva 2006/112/CE tem a seguinte redacção:

«É igualmente necessário tributar, durante esse período de transição, nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e regras desses Estados-Membros, as aquisições intracomunitárias de um certo montante efectuadas por sujeitos passivos isentos ou por pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, bem como certas operações intracomunitárias de vendas à distância e de entregas de meios de transporte novos

1 — Língua original: alemão.
2 — JO L 347, p. 1.

efectuadas a particulares ou a organismos isentos ou que não sejam sujeitos passivos, na medida em que tais operações, na ausência de disposições especiais, possam conduzir a importantes distorções de concorrência entre os Estados-Membros.»

4. As passagens pertinentes do artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE determinam que:

«Estão sujeitas a IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

b) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

[…]

ii) Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas a IVA por força do disposto do artigo 3.º, n.º 1, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

[…]»

5. O artigo 2.º, n.º 2, da Directiva 2006/112 acrescenta que:

«a) Para efeitos do n.º 1, alínea b), subalínea ii), entende-se por "meios de transporte" os meios de transporte a seguir enumerados, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias:

[…]

ii) As embarcações com comprimento superior a 7,5 metros, com excepção das embarcações afectas à navegação no alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afectas à pesca costeira;

[…]

b) Estes meios de transporte são considerados "novos" nos seguintes casos:

[…]

ii) Relativamente às embarcações, quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas;

[…]

c) Os Estados-Membros estabelecem as condições em que podem considerar-se verificados os dados referidos na alínea b).»

6. O artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE, define o conceito de «entrega de bens» como se segue:

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

7. Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE, 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.»

8. Segundo o artigo 40.º da Directiva 2006/112/CE, 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.

9. O artigo 68.º da Directiva 2006/112/CE estabelece que o momento em que se verifica o facto gerador do imposto é o momento em que é efectuada a aquisição intracomunitária de bens. Para o efeito, a aquisição intracomunitária de bens considera-se efectuada, na acepção do artigo 68.º, no momento em que se considera efectuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.

10. O artigo 138.º da Directiva 2006/112/CE regula as isenções das entregas intracomunitárias tal como se segue:

«1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, 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 partida da expedição ou do transporte dos bens.

2. Para além das entregas referidas no n.º 1, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de meios de transporte novos expedidos ou transportados para fora do respectivo território, mas na Comunidade, com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, cujas aquisições intracomunitárias não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, ou a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

[…]»

B — *Direito sueco*

11. Nos termos do capítulo 1, § 1, da Mervärdesskattelag (1994:200) (Lei sueca relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «ML»), é devido ao Estado o imposto sobre o valor acrescentado relativo, designadamente, às transacções de bens efectuadas dentro do país, sujeitas a imposto e realizadas no âmbito de uma actividade profissional ou comercial, bem como às aquisições intracomunitárias de bens móveis que estejam sujeitas a imposto. Nos termos do capítulo 2a, § 3, da ML, constitui aquisição intracomunitária de um bem a aquisição que tem por objecto um dos meios de transporte novos, na acepção do capítulo 1, § 13 a, da ML.

12. Ao abrigo do capítulo 3, § 30 a, da ML, está isenta de imposto a transacção de meios de transporte novos que sejam transportados da Suécia para um outro Estado-Membro pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta de um deles, mesmo que o adquirente não esteja registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado.

13. Nos termos do capítulo 2a, § 2, da ML, existe aquisição intracomunitária quando um bem é adquirido a título oneroso e transportado, com destino ao adquirente, pelo próprio adquirente, pelo vendedor, ou por conta de um deles de um outro Estado-Membro para a Suécia.

14. Ao abrigo do capítulo 1, § 13 a, da ML, são considerados «meios de transporte novos», entre outros, as embarcações — salvo algumas excepções não pertinentes para o presente processo — com comprimento superior a 7,5 metros, desde que a sua cessão a título oneroso tenha sido efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou desde que, antes da concessão da autorização de saída, tenham navegado um máximo de 100 horas.

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

15. X, um particular residente na Suécia, tenciona adquirir, no Reino Unido, um barco à vela com comprimento superior a 7,5 metros, destinado ao seu uso pessoal. Após a entrega, X pretende utilizar o barco à vela no Estado de origem durante um período de três a cinco meses para fins de lazer e, por conseguinte, com ele navegar mais de 100 horas, ou, em alternativa, imediatamente após a entrega, expedi-lo do Estado de origem e utilizá-lo do mesmo modo num Estado-Membro diferente da Suécia. Em ambos os casos, depois da utilização prevista, o barco navegará para a Suécia, o seu destino final.

16. Para obter esclarecimentos quanto às consequências fiscais desta aquisição, X pediu à Skatterättsnämnd (Comissão de Direito

Fiscal) que decidisse previamente se a aquisição é tributável na Suécia em algum dos dois casos.

17. A Skatterättsnämnd decidiu que em ambos os casos se deve entender que existe aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo tributável, o que implica que X é obrigado a pagar o imposto na Suécia. X impugnou esta decisão prévia no Regeringsrätt. Considera que a entrega do barco é tributável como entrega nacional no Reino Unido. Neste contexto, o Regeringsrätt submeteu ao Tribunal de Justiça, por decisão de 16 de Fevereiro de 2009, as seguintes questões prejudiciais:

1. Os artigos 138.º e 20.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o transporte para fora do território do Estado de origem deve ter-se iniciado dentro de um determinado prazo para que a venda possa ser isenta de imposto e para que se possa considerar que se verificou uma aquisição intracomunitária?

2. Do mesmo modo, os referidos artigos devem ser interpretados no sentido de que o transporte para o país de destino deve ser concluído dentro de um prazo determinado para que a venda possa ser isenta de imposto e para que se possa considerar que se verificou uma aquisição intracomunitária?

3. As respostas às questões 1 e 2 são afectadas pelo facto de o bem adquirido ser um meio de transporte novo e de o adquirente ser um particular que tenciona, em definitivo, utilizar o meio de transporte num determinado Estado-Membro?

4. No caso de uma aquisição intracomunitária, em que momento se deve determinar se um meio de transporte é novo, na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado?

18. No âmbito da fase escrita do presente processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações X, o Skatteverket (Serviço Fiscal), bem como a Comissão Europeia. X, o Governo sueco e a Comissão apresentaram alegações orais na audiência.

IV — Apreciação jurídica

A — Relativamente à primeira, segunda e terceira questões prejudiciais

19. As primeiras três questões prejudiciais, que devem ser analisadas em conjunto, destinam-se a precisar os requisitos da existência de uma aquisição intracomunitária na acepção do artigo 20.º da Directiva 2006/112/CE, ou de uma entrega intracomunitária isenta de imposto, nos termos do disposto no artigo 138.º da mesma directiva, nos casos em que o bem não é imediatamente transportado do Estado de origem para o Estado de destino. O Regeringsrätt pergunta igualmente se, neste contexto, é relevante o facto de o bem adquirido ser um meio de transporte novo e de o adquirente ser um particular que tenciona, em definitivo, utilizar o meio de transporte num determinado Estado-Membro (terceira questão prejudicial).

20. Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), em conjugação com o n.º 2, alínea a), ii), da Directiva 2006/112/CE, a aquisição intracomunitária de uma embarcação nova com um comprimento superior a 7,5 metros por uma pessoa que não é sujeito passivo é tributável no território do Estado da aquisição intracomunitária.

21. O artigo 20.º da directiva define a aquisição intracomunitária como 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.

22. Em coerência com estas disposições, o artigo 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE sujeita a isenção fiscal de uma entrega intracomunitária à condição de o bem em causa ser expedido ou transportado para fora do respectivo território mas no interior da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes.

23. Por conseguinte, o facto gerador do imposto, em caso de aquisição intracomunitária, pressupõe que estejam preenchidas duas condições: em primeiro lugar, o adquirente deve obter o poder do bem como um proprietário; em segundo lugar, o bem deve ser expedido ou transportado do Estado de origem para outro Estado-Membro. Este segundo requisito deve estar preenchido simultaneamente para que a entrega esteja isenta no Estado-Membro de origem. A este propósito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é necessário que a qualificação de uma entrega ou de uma aquisição intracomunitárias seja feita com base em elementos objectivos, como a existência de deslocação física dos bens em causa entre Estados-Membros [3].

3 — Acórdão de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, Colect., p. I-7797, n.º 40).

24. Todavia, a redacção destas disposições não permite determinar que relação, do ponto de vista material ou temporal, deve existir entre a obtenção do poder disposição como proprietário e o início ou o fim do transporte para outro Estado-Membro.

25. X entende que já não se pode considerar que existe uma aquisição intracomunitária quando o barco à vela tiver sido utilizado por um período de tempo superior a três meses ou a 100 horas antes de ter começado o transporte para o Estado-Membro de destino. Além disso, a colocação em serviço no Estado-Membro de origem não pode ainda ser considerada como início do transporte se não tiver tido imediatamente início a viagem para o porto de destino. Por razões de segurança jurídica deve vigorar um prazo preciso.

26. Contrariamente, as restantes partes consideram que os factos devem ser apreciados em conjunto, constituindo o tempo decorrido entre a entrega ao adquirente e a expedição ou o transporte apenas um de muitos elementos a tomar em consideração. Consideram que o facto de ser claro, desde o início, que a utilização final se verificará num outro Estado-Membro diferente do Estado de origem reveste importância decisiva para considerar que existe uma aquisição intracomunitária no Estado de destino.

27. Coloca-se a questão de saber qual das duas perspectivas corresponde mais ao sentido e à finalidade das disposições relativas à aquisição intracomunitária. Para o efeito, importa começar por recordar em que contexto foram introduzidas as disposições relativas ao comércio intracomunitário [4].

28. O consumo privado em território nacional está sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado. Por esta razão, as entregas de bens e prestações de serviços a nível nacional estão sujeitas a imposto [artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Directiva 2006/112/CE]. Além disso, as aquisições intracomunitárias e as importações de bens [artigo 2.º, n.º 1, alíneas b) e d), da Directiva 2006/112/CE] são tributáveis. Estes dois últimos casos garantem que os bens estão sujeitos ao imposto no Estado de aquisição e no Estado de importação no qual os bens são destinados ao consumo privado [5].

29. O facto gerador do imposto, que é aquisição intracomunitária, foi introduzido em 1 de Janeiro de 1993 enquanto regime transitório da tributação das trocas comerciais

4 — V., a este respeito, n.os 24 a 29 das minhas conclusões de 11 de Janeiro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, Colect., p. I-7797) e os n.os 19 a 25 das minhas conclusões de 10 de Novembro de 2005, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colect., p. I-3227).

5 — V. acórdãos de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colect., p. I-3227, n.os 31 e 40), Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 36), de 27 de Setembro de 2007, Colée (C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 22), e de 27 de Setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 22).

entre Estados-Membros [6]. Anteriormente, as entregas de mercadorias entre dois Estados-Membros eram consideradas entregas realizadas no restante comércio internacional. Por conseguinte, a transposição da fronteira, em caso de exportação ou importação, constituía o critério decisivo para a tributação. Na sequência da realização do mercado interno foram abolidos os controlos nas fronteiras internas, o que tornou também necessária a reformulação das regras relativas ao imposto sobre o valor acrescentado aplicáveis ao comércio intracomunitário.

30. No entanto, a reforma não foi abrangente a ponto de tornar extensivas ao comércio entre dois Estados-Membros as disposições aplicáveis às entregas de mercadorias no interior do país. Isso teria implicado que o imposto sobre o valor acrescentado já não fosse devido ao Estado no qual a mercadoria é importada e consumida, mas sim ao Estado a partir do qual a mercadoria é expedida. Pelo contrário, o regime transitório não altera a repartição até então vigente do poder fiscal entre os Estados-Membros [7].

31. A fim de que o imposto sobre o valor acrescentado continue a reverter para o Estado-Membro onde se verifica o consumo final, instituiu-se como novo facto gerador do imposto a aquisição intracomunitária entre os Estados-Membros e isentaram-se do imposto as entregas no interior do país.

32. Por conseguinte, a expedição ou o transporte para outro Estado-Membro reveste importância decisiva para distinguir uma entrega nacional de uma entrega intracomunitária. Este requisito factual permite a repartição do poder fiscal entre o Estado de entrega e o Estado de destino de acordo com o critério do consumo final do bem.

33. Além da repartição do poder fiscal, as normas relativas à tributação das aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos têm igualmente por objecto, em especial, como resulta do décimo primeiro considerando da Directiva 2006/112/CE, prevenir distorções de concorrência devido às diferentes taxas do imposto vigentes no Estados-Membros.

34. Ao passo que, segundo o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da Directiva 2006/112/CE, em geral, é tributada apenas a aquisição intracomunitária efectuada por sujeitos passivos e por pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, no caso de meios de transportes novos, o legislador sujeitou também ao imposto a sua aquisição por particulares. Tendo em

6 — Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que complementa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

7 — V. acórdãos EMAG (já referido na nota 5, n.º 27) e Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 22), que remetem respectivamente para o sétimo e o décimo considerandos da Directiva 91/680/CEE.

conta o valor elevado [8] e a facilidade de transporte destes bens, os particulares poderiam ser tentados a comprar os meios de transporte novos nos Estados-Membros que aplicam uma taxa de imposto baixa se a entrega fosse tributada no Estado-Membro de origem. A tributação no Estado da aquisição intracomunitária garante que o adquirente deva pagar o mesmo montante de imposto, independentemente do Estado de proveniência do meio de transporte. Deste modo, as normas evitam que os comerciantes de meios de transporte retirem vantagens concorrenciais do simples facto de ser aplicada no seu Estado de residência uma taxa de imposto mais baixa.

35. A interpretação das disposições relativas à entrega e à aquisição intracomunitárias deve assegurar que a repartição do poder fiscal e a igualdade das condições de concorrência não possam ser contornadas através de benefícios fiscais específicos.

36. Como realçam correctamente o Skatteverket, o Governo alemão e a Comissão, os sujeitos passivos poderiam decidir arbitrariamente, sem existir ligação alguma ao local de consumo, onde deveria ser tributada a aquisição de um meio de transporte novo, caso a deslocação do poder de tributação para o Estado da aquisição intracomunitária dependesse apenas do facto de o meio de transporte abandonar o Estado-Membro de aquisição ou chegar ao Estado de destino num determinado prazo após a sua entrega. Também atrasos acidentais do transporte poderiam desencadear uma deslocação do direito de tributação, embora o bem em causa se destine, sem dúvida, ao consumo final num Estado-Membro diferente do Estado de entrega.

37. Em vez de se basear apenas em prazos rígidos, que a própria directiva não impõe, deve-se determinar, com base numa apreciação conjunta de todas as circunstâncias pertinentes, em qual dos Estados-Membros se verificará o consumo final. Para esse fim, há que ter em conta principalmente as circunstâncias objectivas.

38. No caso presente, para além do prazo do transporte, têm igualmente importância o local onde o barco à vela está registado e o local onde o adquirente dispõe de um lugar permanente para atracar o mesmo. O local de residência de um adquirente particular pode constituir igualmente um indício do local onde o barco será, por fim, utilizado de modo permanente. Ao apreciar a duração do transporte podem ser relevantes, designadamente, a distância entre o Estado de entrega e o Estado de destino e o tempo de vida útil do bem entregue. Se o transporte representar um período de tempo insignificante em relação ao tempo total de vida útil do meio de transporte, é presumível que o consumo do bem tenha, no essencial, lugar no Estado de destino.

8 — Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea a), ii), da Directiva 2006/112/CE, a aquisição por particulares sé é tributada tratando-se de embarcações com comprimento superior a 7,5 metros.

39. Mesmo quando os conceitos de «entrega intracomunitária» e de «aquisição intracomunitária» tenham carácter objectivo e sejam utilizados independentemente do fim e resultado da operação de que se trate [9], é necessário, contudo, ter em conta a intenção, corroborada por circunstâncias objectivas, manifestada no momento da entrega adquirente quanto ao local da utilização final [10]. Com efeito, o vendedor já deve saber no momento da emissão da factura se tem de indicar o imposto sobre o valor acrescentado ou se pode não o fazer por se tratar de uma entrega intracomunitária de bens isenta.

40. Além disso, de acordo com o artigo 68.º da Directiva 2006/112/CE, o facto gerador do imposto, em caso de aquisição intracomunitária, produz-se no momento em que se considere efectuada uma entrega correspondente no território de um Estado-Membro. Para o efeito, é relevante, nos termos do artigo 63.º, em conjugação com o artigo 14.º da directiva, o momento em que o adquirente obtém o poder de dispor de um bem corpóreo enquanto proprietário. Caso o adquirente receba ele mesmo o bem no Estado de origem, fica, desde logo, preenchido o requisito relativa a uma entrega realizada no interior do país. A questão de saber se, pelo contrário, existe de facto uma aquisição intracomunitária num outro Estado-Membro só pode ser resolvida, nesta fase, com base nas indicações dadas pelo adquirente quanto ao transporte previsto para outro Estado-Membro e à utilização final que aí lhe será dada.

41. A aquisição intracomunitária de um meio de transporte por um particular constitui, a este respeito, um caso especial. Por um lado, é invulgar que uma pessoa que, em si, não é sujeito passivo realize uma operação constitutiva de um facto gerador de imposto. Por outro lado, este caso apresenta a especificidade de, frequentemente, a colocação em serviço do meio de transporte pelo adquirente particular no Estado-Membro de origem não se poder distinguir claramente do início do transporte para o Estado de destino.

42. Contudo, estas circunstâncias especiais também não implicam que, para distinguir uma entrega no interior do país de uma aquisição intracomunitária, apenas seja relevante a fixação de um prazo determinado entre a entrega do meio de transporte ao adquirente e o início do respectivo transporte para fora do território do Estado de origem para

9 — Acórdão Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 38), que remetendo para os 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 und Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 41).

10 — Para determinar se um bem será utilizado no âmbito de uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva ou do artigo 9.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE, existindo, por conseguinte, um direito à dedução fiscal, deve-se ter igualmente em conta, de acordo com a jurisprudência, a utilização que o adquirente tem intenção de dar ao bem, com base em provas [v. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 24) e de 8 de Julho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 34 a 39)]. A determinação do alcance do direito à dedução depende, igualmente, da utilização que é dada a um bem e da que lhe é destinada [v. acórdão de 15 de Dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, Colect., p. I-11087, n.º 54)].

o Estado de destino. O objectivo prosseguido pela norma especial do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), em conjugação com o n.º 2, alínea a), ii), da Directiva 2006/112/CE, ou seja, impedir as distorções de concorrência, impõe precisamente neste contexto que não se tome por base exclusivamente o decurso do prazo mas que se tenha em conta uma apreciação global de todas as circunstâncias, incluindo a intenção do adquirente, corroborada por indícios concretos.

43. Na verdade, X entende que o princípio da segurança jurídica requer a fixação de um prazo determinado.

44. De acordo com jurisprudência assente, o princípio da segurança jurídica impõe-se com especial rigor quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar consequências financeiras, a fim de permitir aos interessados conhecer com exactidão o alcance das obrigações que a mesma lhes impõe [11].

45. Além disso, o Tribunal de Justiça recusou-se, por princípio, por motivos de segurança jurídica, a fazer depender a qualificação como operação intracomunitária exclusivamente da intenção de o fornecedor ou o adquirente realizarem essa operação [12]. Esta solução baseia-se, porém, na ideia de evitar que a Administração fiscal tenha de proceder a investigações para determinar qual é a intenção do sujeito passivo. Acresce que o Tribunal de Justiça emitiu expressamente uma reserva para casos excepcionais.

46. Por conseguinte, não é contrário ao princípio da segurança jurídica o facto de fazer depender a qualificação como aquisição intracomunitária, num caso como o caso presente, de uma apreciação global de todas as circunstâncias, incluindo a intenção manifestada pelo adquirente, corroborada por indícios concretos, quanto ao lugar de utilização do bem. Em especial, este modo de proceder não faz recair sobre o adquirente a obrigação de pagar o imposto sobre a aquisição intracomunitária de forma imprevisível, uma vez que foram tidas em conta as suas próprias indicações quanto à utilização final.

47. De acordo com as indicações de X, a isenção de uma entrega intracomunitária no Reino Unido está, contudo, sujeita à condição de que o barco abandone o território deste Estado-Membro no prazo de dois meses. Existe, deste modo, risco de dupla tributação se, após o termo deste prazo, a entrega for sujeita a imposto a título de entrega interna no Estado de origem, e, simultaneamente, se for tratada como aquisição intracomunitária sujeita a imposto no Estado de destino.

11 — Acórdãos de 15 de Dezembro de 1987, Niederlande/Kommission (326/85, Colect., p. 5091, n.º 24), de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 72), e Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 46).

12 — Acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24), acórdãos Optigen e o. (já referido na nota 9, n.º 45), bem como Kittel und Recolta Recycling (já referido na nota 9, n.º 42), Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 39), e acórdão de 29 de Outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, Colect., p. I-10413, n.º 77).

48. Importa observar, a este respeito, que uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, embora esta última crie diferentes direitos e obrigações tanto para as partes na transacção como para as autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa [13].

49. É verdade que, em conformidade com o artigo 21.º do Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado [14], o Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte de bens no qual é efectuada uma aquisição intracomunitária de bens exerce a sua competência de tributação seja qual for o tratamento em matéria de imposto sobre o valor acrescentado que tenha sido aplicado à operação no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte de bens. No entanto, quando actuam, os Estados-Membros devem basear-se numa interpretação uniforme das disposições relativas à isenção das entregas intracomunitárias (artigo 138.º da Directiva 2006/112/CE) e à tributação da aquisição intracomunitária de bens (artigo 20.º da Directiva 2006/112/CE).

50. Tendo em conta a correlação material e temporal que existe entre a entrega e o transporte ou a expedição para o Estado de destino, importa dar a estas disposições uma interpretação que lhes confira um significado e alcance idênticos [15]. Caso contrário, a isenção de uma entrega intracomunitária não cumprirá a sua função de prevenir a dupla tributação das entregas no comércio intracomunitário e, deste modo, garantir a neutralidade fiscal [16].

51. Acrescente-se que a isenção fiscal das entregas intracomunitárias é aplicável, nos termos do artigo 131.º da Directiva 2006/112/CE, nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. Isto inclui, em princípio, a possibilidade de o Estado-Membro de origem fixar prazos determinados, dentro dos quais, regra geral, no âmbito de uma entrega intracomunitária, o bem tem de abandonar o território deste Estado.

52. No entanto, no exercício das suas competências, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que são parte integrante do ordenamento jurídico da União e dos quais fazem parte, entre outros, os princípios da segurança jurídica e da

13 — Acórdão Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 23).

14 — JO L 288, p. 1.

15 — V., neste sentido, acórdão Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 34).

16 — Acórdãos Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 25) e Collée (já referido na nota 5, n.º 23).

proporcionalidade [17]. As medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir tais objectivos, não podendo ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado [18].

53. Por isso, as disposições internas, que associam a isenção de uma entrega intracomunitária ao cumprimento de prazos específicos para a expedição ou o transporte, devem ser suficientemente flexíveis a fim de conceder igualmente a isenção em casos especiais, quando o bem abandonou, de facto, o território do Estado em causa após um período de tempo mais longo e resulte de uma apreciação conjunta de todas as circunstâncias que a utilização final ocorrerá num outro Estado-Membro. Nestas circunstâncias, deve, pelo menos, existir a possibilidade de correcção, *a posteriori*, da liquidação do imposto, se não houver risco de perdas de receitas fiscais e os intervenientes tiverem agido de boa fé [19].

54. Assim, às três primeiras questões prejudiciais deve responder-se que a qualificação de uma operação relativa a uma embarcação nova com 7,5 metros de comprimento como entrega intracomunitária isenta de imposto na acepção do artigo 138.º da Directiva 2006/112/CE, e como aquisição intracomunitária sujeita a imposto no Estado de destino, na acepção do artigo 20.º da mesma directiva, não depende da simples observância de um prazo determinado dentro do qual o meio de transporte abandonou o Estado-Membro de origem ou chegou ao Estado-Membro de destino. Antes pelo contrário, essa qualificação deve ser feita tendo em conta uma apreciação conjunta de todas as circunstâncias concretas e a intenção do adquirente, corroborada por indícios concretos, quanto ao consumo final do bem.

B — *Quanto à quarta questão prejudicial*

55. Com a sua quarta questão prejudicial, o *Regeringsrätt* pretende saber qual é o momento relevante para qualificar um meio de transporte como «novo» na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112/CE.

56. X entende que para este efeito impõe-se ter em conta o momento em que a embarcação chega ao Estado de destino.

57. No entanto, as restantes partes invocam, com razão, o teor literal do artigo 2.º,

17 — 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 Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 45).

18 — V., neste sentido, acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52), Halifax e o. (já referido na nota 11, n.º 92) e Teleos e o. (já referido na nota 3, n.º 46).

19 — V., neste sentido, acórdão Collée e o. (já referido na nota 5, n.ºs 31, 35 e 37).

n.º 2, alínea b), ii), da Directiva 2006/112/CE. Segundo esta disposição, uma embarcação é considerada «nova» quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou quando tiver navegado um máximo de 100 horas. O artigo 14.º da directiva define a entrega como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. O adquirente obtém esse poder desde logo no momento da entrega do barco no Estado de origem e não no momento da sua chegada ao Estado de destino.

58. Como o Governo alemão sublinha, o facto de tomar por base o momento da chegada ao Estado de destino poderia dar ao sujeito passivo a possibilidade de interferência no que respeita ao local de tributação, atrasando o transporte e, deste modo, a chegada ao Estado de destino, para além do prazo de três meses referido no artigo 2.º, n.º 2, alínea b), ii), da Directiva 2006/112/CE. Isso seria incompatível com a repartição do poder de tributação orientado para o local de consumo efectivo [20].

59. Além disso, existe o risco de operações totalmente isentas. Assim, um sujeito passivo que se encontrasse na mesma situação de X poderia, invocando uma isenção de entregas intracomunitárias, exportar um barco para fora do Estado de origem, navegar mais de 100 horas ou ficar em alto mar ou num Estado terceiro mais de 3 meses, e só depois trazer o barco para o Estado de destino. Se a qualificação como embarcação nova dependesse do momento da sua entrada no Estado de destino já não haveria aquisições intracomunitárias sujeitas a imposto.

60. Para determinar se se trata de um meio de transporte novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), ii), da Directiva 2006/112/CE é necessário tomar por referência o momento da entrega e não o momento da chegada ao Estado de destino.

61. O artigo 40.º da Directiva 2006/112/CE também não se opõe a esta solução. Em conformidade com esta disposição, considera-se que o local de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente. Esta norma tem unicamente por objectivo atribuir ao Estado de destino o direito de tributação a título de aquisição intracomunitária. Nada se estabelece sobre a questão de saber se o bem em causa deve ser novo à chegada a esse Estado.

62. Por conseguinte, há que responder à quarta questão prejudicial que, no âmbito de uma aquisição intracomunitária, se deve tomar por base o momento da entrega, para se determinar se um meio de transporte é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112/CE.

20 — V., a este respeito, os n.os 38 e 39, *supra*, das presentes conclusões.

V — Conclusão

63. Com base nas considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Regeringsrätt do seguinte modo:

«1. A qualificação de uma operação relativa a uma embarcação nova com 7,5 metros de comprimento como entrega intracomunitária isenta de imposto, na acepção do artigo 138.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e como aquisição intracomunitária sujeita a imposto no Estado de destino, na acepção do artigo 20.º da mesma directiva, não depende da simples observância de um prazo determinado dentro do qual o meio de transporte abandonou o Estado-Membro de origem ou chegou ao Estado-Membro de destino. Antes pelo contrário, essa qualificação deve ser feita tendo em conta uma apreciação conjunta de todas as circunstâncias concretas e a intenção do adquirente, corroborada por indícios concretos, quanto ao consumo final do bem.

2. No âmbito de uma aquisição intracomunitária, deve tomar-se por referência o momento da entrega, para se determinar se um meio de transporte é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112/CE.»