

Downloaded via the EU tax law app / web

Processos apensos C-536/08 e C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

contra

X

e

fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV

(pedidos de decisão prejudicial apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 3 – Artigo 28.º B, A, n.º 2 – Direito a dedução – Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros – Lugar das aquisições intracomunitárias de bens»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Regime transitório de tributação das trocas entre Estados-Membros

(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.º B, A, n.º 2)

Os artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.º B, A, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na sua versão resultante da Directiva 92/111, devem ser interpretados no sentido de que o sujeito passivo na situação visada no primeiro parágrafo desta última disposição não tem o direito de deduzir imediatamente o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu a montante sobre uma aquisição intracomunitária.

Com efeito, uma vez que os bens tributados como aquisições intracomunitárias efectuadas no Estado-Membro de identificação, em aplicação do artigo 28.º B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não foram realmente introduzidos no referido Estado-Membro, as mencionadas operações não podem ser consideradas como constitutivas do «direito a dedução» na acepção do artigo 17.º da Sexta Directiva, que subordina a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os bens e serviços intermédios adquiridos pelo sujeito passivo, nomeadamente no quadro de aquisições intracomunitárias, à condição de os bens e os serviços assim adquiridos serem utilizados para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo. Consequentemente, essas aquisições intracomunitárias não podem beneficiar do regime geral de dedução previsto no dito artigo.

A este respeito, o regime geral de dedução do imposto, tal como previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva, não se destina a substituir, numa situação dessa natureza, o regime específico visado no artigo 28.º B, A, n.º 2, segundo parágrafo, dessa directiva, o qual se baseia num mecanismo de redução da base de tributação que permite corrigir a dupla tributação.

(cf. n.os 40?43, 45, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Abril de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 3 – Artigo 28.º?B, A, n.º 2 – Direito a dedução – Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados?Membros – Lugar das aquisições intracomunitárias de bens»

Nos processos apensos C?536/08 e C?539/08,

que têm por objecto dois pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisões de 14 de Novembro de 2008, entrados no Tribunal de Justiça em 4 de Dezembro de 2008, no processo

Staatssecretaris van Financiën

contra

X (C?536/08),

fiscale eenheid Facet?Facet Trading (C?539/08),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (relator), J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

advogado?geral: J. Mazák,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 19 de Novembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da fiscale eenheid Facet?Facet Trading, por H. W. M. van Kesteren e M. A. J. Raafs, advocaten,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels, M. Noort e M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.?C. Halleux, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e C. ten

Dam, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado?geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.ºB, A, n.º 2, 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 sua versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem o Staatssecretaris van Financiën (a seguir «Staatssecretaris»), respectivamente, a X e à fiscale eenheid Facet?Facet Trading (a seguir «Facet») a respeito de avisos de liquidação adicional do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 17.º, n.os 1 a 3, da Sexta Directiva dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

[...]

d) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a).

3. Os Estados?Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

b) Das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º e do n.º 1, B, C, D e E, e do n.º 2 do artigo 16.º e [d]os pontos A e C do artigo 28.ºC;

c) Das operações isentas nos termos do disposto em B, a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.»

4 Nos termos do artigo 28.ºA, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva:

«Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

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

5 O artigo 28.º?B, n.º 3, da Sexta Directiva prevê:

«Por 'aquisição intracomunitária' de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado?Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem.»

6 O artigo 28.º?B, A, da Sexta Directiva dispõe:

«1. Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.

2. Sem prejuízo do disposto n.º 1, considera-se, todavia, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens referida no n.º 1, alínea a), do artigo 28.º?A se situa no território do Estado?Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição, na medida em que o adquirente não prove que essa aquisição foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1.

Se, apesar disso, a aquisição tiver sido sujeita a imposto, em aplicação do n.º 1, 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 será reduzido do montante devido, no Estado?Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição.

Para efeitos da aplicação do primeiro parágrafo, considera-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita a imposto, nos termos do n.º 1, se se reunirem as condições seguintes:

– o adquirente prove ter efectuado essa aquisição intracomunitária, com vista a uma posterior entrega, efectuada no território do Estado?Membro referido no n.º 1, relativamente à qual o destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, nos termos do ponto E, n.º 3, do artigo 28.º?C,

– o adquirente tenha cumprido as obrigações da declaração previstas no n.º 6, último parágrafo da alínea b), do artigo 22.º»

7 O artigo 28.º?C, E, n.º 3, da Sexta Directiva prevê:

«Cada Estado?Membro tomará medidas específicas destinadas a isentar do imposto sobre o valor acrescentado as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no seu território, na acepção do ponto A, n.º 1, do artigo 28.º?B, sempre que estiverem preenchidas as seguintes condições:

- quando a aquisição intracomunitária de bens tiver sido efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado nouro Estado?Membro,
- quando a aquisição intracomunitária de bens tiver sido efectuada com vista a uma posterior entrega desses bens, efectuada no território do país por esse sujeito passivo,
- quando os bens assim adquiridos por esse sujeito passivo tiverem sido directamente expedidos ou transportados a partir de um Estado?Membro que não aquele em cujo território está registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado e com destino à pessoa para a qual efectuar a entrega subsequente,
- quando o destinatário da entrega subsequente seja outro sujeito passivo, ou uma pessoa colectiva que não é sujeito passivo, registado(a) para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado no território do país,
- quando esse destinatário tiver sido designado, nos termos do n.º 1, terceiro parágrafo da alínea a), do artigo 21.º, como devedor do imposto devido a título da entrega efectuada pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país.»

8 O artigo 28.º?D, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efectua a aquisição intracomunitária de bens. A aquisição intracomunitária de bens considera?se efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens equiparados no território do país.»

9 O artigo 28.º?H da Sexta Directiva, conforme alterado pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado – Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação, dispõe:

«[...]

b) Todos os sujeitos passivos identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado devem apresentar igualmente um mapa recapitulativo dos adquirentes identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado aos quais tenham feito a entrega de bens nas condições previstas no ponto A, alíneas a) e d), do artigo 28.º?C, bem como dos destinatários, identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, das operações referidas no quinto parágrafo.

O mapa recapitulativo é apresentado em relação a cada trimestre civil num prazo e segundo modalidades a fixar pelos Estados?Membros, que deverão tomar as providências necessárias para que sejam sempre observadas as disposições relativas à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos.

[...]»

Legislação nacional

10 O artigo 15.º da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «lei do imposto sobre o volume de negócios»), prevê:

«O imposto visado no artigo 2.º a deduzir pelo operador é:

[...]

b. o imposto devido, no período da declaração, em razão de aquisições intracomunitárias, na acepção do artigo 17.º a, n.º 1, efectuadas pelo operador, desde que esse operador possua uma factura emitida em conformidade com as prescrições vigentes;

c. o imposto devido no período da declaração:

[...]

em razão de aquisições intracomunitárias, na acepção do artigo 17.º a, n.º 1, efectuadas pelo operador, diferentes das visadas no ponto b;

[...]

O operador não tem direito a dedução se for possível apresentar um pedido de reembolso de imposto ao abrigo do artigo 30.º, n.os 1, 2 e 3.

[...]»

11 Nos termos do artigo 17.º a desta lei:

«Entende-se por aquisição intracomunitária de bens a aquisição de bens decorrente da sua entrega por um operador no exercício da sua actividade, se esses bens forem expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro.

[...]»

12 O artigo 17.º b da referida lei prevê:

«O lugar de uma aquisição de bens é o local da chegada da expedição ou do transporte.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, considera-se, todavia, que uma aquisição intracomunitária é efectuada no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do IVA sob o qual essa aquisição foi efectuada, na medida em que o adquirente não prove que o imposto foi cobrado nos termos do n.º 1.

[...]»

13 O artigo 30.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o volume de negócios enuncia:

«A pedido do sujeito passivo, é concedido o reembolso do imposto devido sobre a aquisição intracomunitária de bens, nos casos em que o imposto tenha sido cobrado nos termos do artigo 17.º b, n.º 2, e o interessado prove que foi cobrado imposto sobre a mesma aquisição no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte.

[...]»

Litígios nos processos principais e questão prejudicial

Processo C-536/08

14 X, empresa estabelecida nos Países Baixos, comercializa computadores e peças para computadores. Durante o período compreendido entre 1 de Janeiro de 1998 e 31 de Dezembro de 1999, adquiriu bens deste tipo a empresas situadas em Estados-Membros sem ser os Países Baixos e Espanha (a seguir «fornecedores») e revendeu-os a adquirentes estabelecidos em Espanha.

15 Os fornecedores não incluíram IVA na factura dirigida a X, mas mencionaram o seu número de identificação neerlandês para efeitos de IVA. Seguidamente, nas facturas dirigidas aos seus clientes, X mencionou a aplicação do artigo 28.º C, E, n.º 3, da Sexta Directiva.

16 Na sua declaração relativa ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1998 e 30 de Setembro de 1998, X não mencionou qualquer montante de IVA devido sobre as aquisições intracomunitárias. Também não deduziu IVA sobre essas aquisições. Do mesmo modo, não declarou quaisquer entregas intracomunitárias, na acepção dos artigos 37.º a da lei do imposto sobre o volume de negócios e 22.º, n.º 6, alínea b), último parágrafo, da Sexta Directiva.

17 Em contrapartida, relativamente ao período compreendido entre 1 de Outubro de 1998 e 30 de Junho de 1999, X mencionou, na sua declaração, o IVA devido sobre as aquisições intracomunitárias e procedeu à respectiva dedução. Além disso, declarou entregas intracomunitárias na acepção das disposições mencionadas no número precedente. De acordo com a decisão de reenvio, não foi provado que os bens em causa tivessem sido directamente expedidos ou transportados com destino a adquirentes estabelecidos em Espanha, no quadro das transacções visadas no n.º 14 do presente acórdão.

18 Por entender que X adquiriu os bens em causa, na acepção do artigo 17.º a da lei do imposto sobre o volume de negócios, o Inspecteur van de Belastingdienst (a seguir «Inspecteur») emitiu a cargo da interessada um aviso de liquidação adicional de IVA relativamente ao referido período. Considerou que X adquiriu esses bens nos Países Baixos nos termos do artigo 17.º b da dita lei e do artigo 28.º B, A, n.º 2, da Sexta Directiva. Na sequência de uma reclamação apresentada por X contra essa decisão, o Inspecteur manteve a tributação, entendendo, por outro lado, que as aquisições intracomunitárias em causa não davam a X nenhum direito a dedução.

19 X interpôs recurso da dita decisão para o Gerechtshof te's-Gravenhage. Por sentença de 22 de Abril de 2005, este deu provimento ao recurso, anulou a decisão controvertida e reduziu o montante da liquidação adicional. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação para o Hoge Raad der Nederlanden.

20 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.º B, A, n.º 2, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que, caso se considere, por força do primeiro parágrafo da segunda disposição mencionada, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do IVA sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição, o referido adquirente tem o direito de deduzir imediatamente o imposto devido nesse Estado-Membro?»

Processo C-539/08

21 A Facet, entidade fiscal estabelecida nos Países Baixos, comercializa peças de computadores. Durante o período compreendido entre 1 de Dezembro de 2000 e 30 de Setembro de 2001, adquiriu bens deste tipo a empresas situadas na Alemanha e em Itália (a seguir

«fornecedores») e revendeu-os a adquirentes estabelecidos em Chipre (a seguir «adquirentes»), os quais têm representante fiscal estabelecido na Grécia. Os bens foram directamente transferidos da Alemanha e de Itália para Espanha.

22 Os fornecedores não incluíram IVA nas facturas. Em contrapartida, mencionaram o número de identificação neerlandês para efeitos de IVA da Facet. Esta também não incluiu IVA nas facturas dirigidas aos adquirentes cipriotas. Todavia, mencionou nessas facturas o número de identificação grego que lhe tinha sido comunicado pelos adquirentes.

23 Na sua declaração nos Países Baixos, a Facet mencionou o IVA devido sobre as aquisições intracomunitárias e deduziu-o. De igual modo, tratou as entregas aos adquirentes como entregas intracomunitárias, na acepção dos artigos 37.º a da lei do imposto sobre o volume de negócios e 22.º, n.º 6, alínea b), último parágrafo, da Sexta Directiva, referindo o número de identificação grego para efeitos de IVA dos adquirentes ou dos seus representantes fiscais. Todavia, nem os representantes fiscais nem os próprios adquirentes preencheram, no quadro das aquisições em causa, qualquer declaração de aquisições intracomunitárias. Também não declararam quaisquer entregas intracomunitárias nem apresentaram um «mapa recapitulativo» na acepção do artigo 22.º, n.º 6, alínea b), último parágrafo, da Sexta Directiva. Além disso, os adquirentes não estavam registados para efeitos de IVA em Espanha e não preencheram qualquer declaração de aquisições intracomunitárias nesse país.

24 O Inspecteur considerou que a Facet efectuou aquisições intracomunitárias e que não tinha o direito a dedução do IVA. Nestas condições, emitiu um aviso de liquidação adicional.

25 A Facet interpôs recurso da decisão do Inspecteur para o Gerechtshof te Amsterdam. Por sentença de 27 de Fevereiro de 2006, este concedeu provimento ao recurso, anulou a decisão controvertida e reduziu o montante da liquidação adicional. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação desta sentença para o órgão jurisdicional de reenvio.

26 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça uma questão idêntica à que foi submetida no processo C-536/08.

Quanto à questão prejudicial

27 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, ao abrigo do artigo 17.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva, o adquirente beneficia de um direito a dedução imediata do IVA que incide a montante sobre uma aquisição intracomunitária, no caso visado no artigo 28.º-B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, da mesma directiva.

28 Para dar resposta a esta questão, há que recordar, a título preliminar, que o direito a dedução constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. acórdãos de 10 de Julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colect., p. I-5129, n.º 15, e de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15).

29 O direito a dedução é imediatamente exercido para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações realizadas a montante. Daqui resulta que toda e qualquer limitação do direito a dedução do IVA tem repercussões no nível da carga fiscal e deve ser aplicada de forma semelhante em todos os Estados-Membros (v. acórdão PARAT Automotive Cabrio, já referido, n.º 16).

30 O artigo 28.º-B, A, da Sexta Directiva, que se insere no regime transitório da tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros previsto no título XVI-A desta directiva, regula, por seu

turno, a localização das aquisições intracomunitárias, como as que estão em causa nos processos principais. O objectivo prosseguido por esse regime transitório é transferir a receita fiscal para o Estado-Membro onde teve lugar o consumo final dos bens entregues (v. acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Colect., p. I-3227, n.º 40).

31 O n.º 1 daquela disposição enuncia a regra geral segundo a qual se considera que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde os bens se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.

32 A este respeito, importa salientar que a Directiva 92/111 introduziu no artigo 28.º-B, A, n.º 2, da Sexta Directiva um último parágrafo que prevê que, se o adquirente provar ter efectuado essa aquisição intracomunitária com vista a uma posterior entrega no território do Estado-Membro referido no n.º 1 desse artigo, relativamente à qual o destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, nos termos do artigo 28.º-C, E, n.º 3, desta directiva, e se o referido adquirente tiver cumprido as obrigações de declaração previstas no artigo 22.º, n.º 6, alínea b), último parágrafo, da mesma directiva, nestas condições, considera-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita a IVA segundo a regra geral enunciada no mencionado artigo 28.º-B, A, n.º 1.

33 Para garantir que a aquisição em causa é sujeita a IVA, o artigo 28.º-B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva dispõe que o lugar da aquisição se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do IVA sob o qual o adquirente efectuou essa aquisição (a seguir «Estado-Membro de identificação»), na medida em que o adquirente não prove que a operação foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1 desse artigo.

34 No caso de a aquisição estar sujeita a IVA, em aplicação do artigo 28.º-B, A, n.º 1, da Sexta Directiva, no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens após ter sido sujeita a IVA em aplicação do artigo 28.º-B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, esta última disposição prevê um mecanismo corrector, no seu n.º 2, segundo parágrafo, que consiste em reduzir a base de tributação do montante devido no Estado-Membro de identificação.

35 Daqui decorre que o artigo 28.º-B, A, n.º 2, da Sexta Directiva visa, por um lado, garantir a tributação da aquisição intracomunitária em causa e, por outro, evitar a dupla tributação relativamente à mesma aquisição.

36 Todavia, a aplicação do mecanismo corrector previsto no artigo 28.º-B, A, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva está subordinada à existência das condições cumulativas enunciadas no último parágrafo desse artigo, como é recordado no n.º 32 do presente acórdão.

37 A este respeito, importa sublinhar, em primeiro lugar, que o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1), não foi adoptado para instituir um sistema de troca de informações entre as Administrações Fiscais dos Estados-Membros que lhes permita determinar se as aquisições intracomunitárias foram efectivamente sujeitas a IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte na hipótese de o sujeito passivo não poder fornecer, ele mesmo, as provas necessárias para esse fim (v., neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 34).

38 Em segundo lugar, cabe sublinhar que, quando as condições do artigo 28.º-C, E, n.º 3, da Sexta Directiva estão reunidas, cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar medidas especiais para não sujeitar a IVA as «aquisições intracomunitárias» de bens efectuadas, na

acepção do artigo 28.º B, A, n.º 1, da referida directiva, no interior do seu território.

39 Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se se deve conceder o direito a dedução imediata ao sujeito passivo no caso, visado no artigo 28.º B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, em que, por não ter provado a tributação em IVA da aquisição intracomunitária em causa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, o referido sujeito é tributado nesse imposto no Estado-Membro de identificação.

40 A este respeito, importa recordar desde logo que, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva, a dedução do IVA que incidiu sobre os bens e serviços intermédios adquiridos pelo sujeito passivo, nomeadamente no quadro de aquisições intracomunitárias, está subordinada à condição de os bens e os serviços assim adquiridos serem utilizados para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo.

41 Ora, em circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, é dado assente que os bens tributados como aquisições intracomunitárias efectuadas no Estado-Membro de identificação, em aplicação do artigo 28.º B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não foram realmente introduzidos no referido Estado-Membro.

42 Nestas condições, as mencionadas operações não podem ser consideradas como constitutivas do «direito a dedução» na acepção do artigo 17.º da Sexta Directiva. Consequentemente, essas aquisições intracomunitárias não podem beneficiar do regime geral de dedução previsto no dito artigo.

43 Há que sublinhar que o regime geral de dedução do imposto, tal como previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva, não se destina a substituir, numa situação como a que está em causa nos processos principais, o regime específico visado no artigo 28.º B, A, n.º 2, segundo parágrafo, dessa directiva, o qual se baseia num mecanismo de redução da base de tributação que permite corrigir a dupla tributação.

44 Além disso, o facto de conceder um direito a dedução nessa hipótese comportaria o risco de prejudicar o efeito útil do artigo 28.º B, A, n.º 2, segundo e terceiro parágrafos, da Sexta Directiva, uma vez que o sujeito passivo, que beneficiou do direito a dedução no Estado-Membro de identificação, deixaria de ser incitado a provar a tributação da aquisição intracomunitária em causa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte. Tal solução, poderia, ao fim de contas, pôr em perigo a aplicação da regra de base segundo a qual, no caso de uma aquisição intracomunitária, se considera que o lugar de tributação se situa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, a saber, o Estado-Membro de consumo final, que é o objectivo do regime transitório.

45 Perante as considerações precedentes, deve responder-se à questão submetida que os artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.º B, A, n.º 2, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o sujeito passivo na situação visada no primeiro parágrafo desta última disposição não tem o direito de deduzir imediatamente o IVA que incidiu a montante sobre uma aquisição intracomunitária.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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:

Os artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.º B, A, n.º 2, 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 sua versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, devem ser interpretados no sentido de que o sujeito passivo na situação visada no primeiro parágrafo desta última disposição não tem o direito de deduzir imediatamente o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu a montante sobre uma aquisição intracomunitária.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.