

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62016CJ0021

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

9 de fevereiro de 2017 ( 1 )

«Reenvio prejudicial — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 131.º e 138.º — Requisitos de isenção de uma entrega intracomunitária — Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) — Inexistência de inscrição do adquirente — Recusa do benefício da isenção — Admissibilidade»

No processo C-21/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por decisão de 30 de novembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de janeiro de 2016, no processo

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

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

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e M. Figueiredo, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

—

em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e G. Braga da Cruz, 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

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 131.o e do artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), bem como do princípio da proporcionalidade.

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (a seguir «Euro Tyre») à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a respeito da recusa desta autoridade em isentar de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) várias operações que a Euro Tyre qualificou de entregas intracomunitárias de bens.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3

Nos termos do artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva IVA, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. A «atividade económica» é definida, nesta disposição, como qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A referida disposição precisa que é em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

4

Nos termos do artigo 131.o desta diretiva:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

5

O artigo 138.o, n.o 1, da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

6

O artigo 213.o, n.o 1, desta mesma diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

Os Estados?Membros devem autorizar e podem exigir que a declaração seja efetuada, segundo regras por eles determinadas, por via eletrónica.»

7

O artigo 214.o, n.o 1, da Diretiva IVA enuncia:

«Os Estados?Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

a)

Os sujeitos passivos, com exceção dos referidos no n.o 2 do artigo 9.o, que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA seja devido unicamente pelo destinatário em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º;

b)

Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.o 1 do artigo 2.o, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.o 3 do artigo 3.o, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias;

[...]»

Regulamentos (CE) n.o 1798/2003 e (UE) n.o 904/2010

8

Nos termos do artigo 27.o, n.o 1, do 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 2003, L 264, p. 1):

«Cada Estado?Membro deve dispor de uma base de dados eletrónica contendo um registo das pessoas a quem foi atribuído um número de identificação IVA nesse Estado?Membro.»

9

O Regulamento n.o 1798/2003 foi revogado, com efeitos a 1 de janeiro de 2012, pelo Regulamento (UE) n.o 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1).

10

O artigo 17.o, n.o 1, deste último regulamento prevê:

«Cada Estado-Membro deve armazenar num sistema eletrónico as informações seguintes:

a)

Informações que recolha por força do capítulo 6 do título XI da Diretiva [IVA];

b)

Dados relativos à identidade, atividade, forma jurídica e endereço das pessoas a quem tenha atribuído um número de identificação IVA, recolhidos por força do artigo 213.o da Diretiva [IVA], bem como a data de emissão desse número;

[...]»

Direito português

11

O Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (a seguir «RITI») transpõe para o direito português as regras relativas às transações intracomunitárias resultantes da Diretiva IVA.

12

Nos termos do artigo 14.o, alínea a), do RITI, estão isentas de IVA:

«As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.o 1 do artigo 2.o, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13

A Euro Tyre é uma sucursal portuguesa de uma sociedade de direito neerlandês, a Euro Tyre BV. Exerce uma atividade de importação, exportação e comercialização de pneus de diferentes marcas destinados aos retalhistas estabelecidos em Portugal e em Espanha. No mercado espanhol, realiza as suas vendas, em parte, diretamente e, em parte, por intermédio de um distribuidor, a saber, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14

O litígio no processo principal prende-se com várias vendas realizadas à Euro Tyre Distribución de Neumáticos, durante o período compreendido entre os anos de 2010 e 2012. No momento dessas vendas, esta estava registada como sujeito passivo de IVA em Espanha. Em contrapartida, ainda não estava sujeita, nesse Estado-Membro, ao regime de tributação das aquisições intracomunitárias nem registada no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (a seguir «sistema VIES»). Só em 19 de março de 2013 é que os serviços fiscais espanhóis lhe atribuíram o estatuto de operador intracomunitário e a registaram nesse sistema, com efeitos a 1 de julho de 2012.

15

A Euro Tyre declarou as referidas vendas como entregas intracomunitárias isentas ao abrigo do artigo 14.o, alínea a), do RITI.

16

Na sequência de uma inspeção fiscal referente aos anos de 2010 a 2012, a Inspeção Tributária (Portugal) considerou, todavia, que os requisitos de isenção previstos no artigo 14.o, alínea a), do RITI não estavam verificados, uma vez que, no momento das vendas em causa, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos não estava registada para efeitos da realização de operações intracomunitárias em Espanha nem inscrita no sistema VIES.

17

Consequentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a retificações do IVA devido pela Euro Tyre relativamente aos anos de 2010 a 2012, acrescido de juros de mora.

18

A Euro Tyre contestou essas retificações. Após o indeferimento da sua reclamação graciosa e do seu recurso hierárquico, recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio. Alegou perante este que o requisito previsto no artigo 14.o, alínea a), do RITI, segundo o qual o adquirente se deve encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e estar registado no sistema VIES, resulta de uma transposição incorreta da Diretiva IVA. Com efeito, tal requisito não figura no artigo 138.o desta diretiva e constitui, quando muito, uma exigência de natureza formal imposta apenas pela República Portuguesa.

19

O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a isenção das entregas intracomunitárias, prevista no artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA, pode estar sujeita ao requisito de o adquirente sediado num Estado-Membro que não o da partida da expedição ou do transporte dos bens estar registado, no primeiro Estado, para as operações intracomunitárias e constar do sistema VIES.

20

A este respeito, este órgão jurisdicional salienta que, desde junho de 2010, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos estava registada para efeitos de IVA em Espanha, relativamente às operações nacionais, sob um número de identificação que figurava em todas as faturas relativas às vendas em causa e nos respetivos mapas recapitulativos. Em contrapartida, no momento dessas vendas, esta sociedade, sujeita ao IVA, não se encontrava abrangida por um regime de tributação das transmissões intracomunitárias e não estava registada no sistema VIES. A Euro Tyre tinha conhecimento deste facto, mas esperava que os serviços fiscais espanhóis concedessem retroativamente o estatuto de operador intracomunitário à Euro Tyre Distribución de Neumáticos. Além disso, a Administração Fiscal portuguesa tinha considerado que, no caso concreto, não existia fraude nem evasão fiscal por parte da Euro Tyre.

21

Nestas circunstâncias, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões

prejudiciais:

«1)

Os artigos 131.º e 138.º, n.o 1, da Diretiva [IVA] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse conceder uma isenção de IVA numa entrega intracomunitária, a um alienante sedeadado nesse Estado-Membro, por o adquirente, sedeadado noutro Estado-Membro, não se encontrar registado no VIES nem estar aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, embora disponha, no momento da transação, de um número de identificação válido, para efeitos de IVA, nesse outro Estado-Membro, número esse que foi utilizado nas faturas das transações, quando os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam cumulativamente verificados, isto é, quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega para um adquirente sujeito passivo ou pessoa coletiva agindo como tal num Estado-Membro que não o de partida dos bens?

2)

O princípio da proporcionalidade opõe-se a uma interpretação do artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva [IVA] no sentido de a isenção ser recusada numa situação em que um alienante sedeadado num Estado-Membro sabia que o adquirente, sedeadado noutro Estado-Membro, apesar de ser titular de número identificação válido, para efeitos de IVA, nesse outro Estado-Membro, não se encontrava registado no VIES nem estava aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, mas tinha a expectativa de que o registo como operador intracomunitário lhe viesse a ser concedido, de forma retroativa?»

Quanto às questões prejudiciais

22

Com as suas questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 131.o e o artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro se recuse a isentar de IVA uma entrega intracomunitária pelo motivo de que, no momento da referida entrega, o adquirente, sedeadado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação IVA válido para as operações nesse Estado, não se encontra registado no sistema VIES nem está abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias. O referido órgão jurisdicional interroga-se igualmente sobre a questão de saber se o artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA, interpretado à luz do princípio da proporcionalidade, se opõe a tal recusa quando o alienante sabia das circunstâncias que caracterizavam a situação do adquirente tendo em conta a aplicação do IVA e tinha a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário.

23

Antes de mais, há que recordar que o artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA prevê a obrigação de os Estados-Membros isentarem as entregas de bens que satisfaçam as condições aí enumeradas (acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, n.o 46).

24

Nos termos desta disposição, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na União Europeia, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

25

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a isenção da entrega intracomunitária de um bem só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o alienante prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo bem saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 31 e jurisprudência referida).

26

No caso em apreço, resulta dos elementos que constam da decisão de reenvio que as questões submetidas assentam na premissa de que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, como recordados nos n.ºs 24 e 25 do presente acórdão, estavam verificados. A isenção de IVA foi recusada apenas pelo facto de, no momento das vendas em causa no processo principal, o adquirente não estar registado para efeitos da realização de operações intracomunitárias em Espanha nem inscrito no sistema VIES. Nesse Estado-Membro, o adquirente apenas dispunha de um número de identificação IVA válido para a realização de operações no referido Estado e não para a realização de operações intracomunitárias.

27

A este respeito, há que salientar que, na verdade, no âmbito do regime transitório de tributação do comércio na União, a identificação dos sujeitos passivos de IVA através de números individuais visa facilitar a determinação do Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues (acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, n.º 57, e de 14 de março de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, n.º 19). Com efeito, o artigo 214.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA impõe aos Estados-Membros que tomem todas as medidas necessárias para que sejam identificados através de um número individual, nomeadamente, todos os sujeitos passivos ou pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias.

28

O registo dos sujeitos passivos que realizam operações intracomunitárias no sistema VIES apresenta igualmente uma importância incontestável neste contexto. Este sistema visa permitir aos operadores obter a confirmação do número de identificação IVA dos seus parceiros comerciais e às Administrações Fiscais nacionais fiscalizar as operações intracomunitárias e detetar eventuais irregularidades. O referido sistema responde, assim, à exigência, prevista no artigo 27.º do Regulamento n.º 1798/2003 e, a partir de 1 de janeiro de 2012, no artigo 17.º do Regulamento n.º 904/2010, de os Estados-Membros disporem de uma base de dados eletrónica contendo um registo das pessoas a quem atribuíram um número de identificação IVA.

29

No entanto, nem o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça

referem, entre os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária enumerados exaustivamente, a obrigação de o adquirente dispor de um número de identificação IVA (v., neste sentido, acórdão de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, n.o 59) ou, a fortiori, a obrigação de este estar registado para efeitos da realização de operações intracomunitárias e de estar inscrito no sistema VIES.

30

Contrariamente ao que os Governos português e polaco alegaram, em substância, perante o Tribunal de Justiça, essas obrigações não podem ser deduzidas do requisito de que o adquirente deve ser um sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens (v., por analogia, acórdão de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, n.o 40).

31

Com efeito, a definição do sujeito passivo, enunciada no artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva IVA, visa apenas uma pessoa que executa, de forma independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade, sem fazer depender esta qualidade do facto de essa pessoa dispor de um número de identificação IVA (v., neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, n.o 49 e jurisprudência referida), específico, se for caso disso, para a realização de operações intracomunitárias, ou de a referida pessoa estar registada no sistema VIES. Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um sujeito passivo age nessa qualidade quando efetua operações no âmbito da sua atividade tributável (v., neste sentido, acórdão de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, n.o 49 e jurisprudência referida).

32

Por conseguinte, nem a obtenção, pelo adquirente, de um número de identificação IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES constituem requisitos materiais da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária. São apenas exigências formais que não podem pôr em causa o direito do alienante à isenção de IVA, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam verificados (v., por analogia, acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, n.o 60; de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, n.o 51; e de 20 de outubro de 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, n.o 40).

33

A este respeito, há que recordar que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.o desta diretiva, os requisitos de isenção das entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União (v. acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, n.o 36 e jurisprudência referida, e de 9 de outubro de 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.o 27).

34

Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma medida nacional vai além do que é



necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 37 e jurisprudência referida).

35

Ora, no que se refere às características objetivas de uma entrega intracomunitária, decorre dos n.ºs 23 a 25 do presente acórdão que se uma entrega de bens cumprir os requisitos previstos no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, essa entrega está isenta de IVA (v., neste sentido, acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 38 e jurisprudência referida).

36

Daí decorre que o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se os requisitos de fundo forem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 39).

37

Por conseguinte, a Administração de um Estado-Membro não pode, em princípio, recusar a isenção de IVA de uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de o adquirente não estar inscrito no sistema VIES nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias.

38

Assim, há que salientar que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, apenas existem dois casos em que o desrespeito de uma exigência formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (v., neste sentido, acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 43).

39

Por um lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado, para efeitos da isenção de IVA, por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põe em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (v. acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 44 e jurisprudência referida).

40

Há que salientar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito da União exigir que um operador aja de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 48 e jurisprudência referida). Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuiu estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, devia ser-lhe recusado o direito à isenção de IVA (acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54).

41

No caso vertente, a mera circunstância, invocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o alienante, por um lado, saber que, no momento das operações, o adquirente não estava registado no sistema VIES nem se encontrava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias e, por outro, ter a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário não pode permitir à autoridade fiscal nacional recusar a isenção de IVA. Com efeito, resulta dos elementos dos autos transmitidos pelo órgão jurisdicional de reenvio e salientados no n.º 20 do presente acórdão que, no caso em apreço, não existia fraude nem evasão fiscal por parte da Euro Tyre.

42

Por outro lado, a violação de uma exigência formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo (v. acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 46 e jurisprudência referida).

43

Neste caso, como resulta, em substância, do n.º 26 do presente acórdão, as questões submetidas assentam na premissa de que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA estavam preenchidos. Além disso, nenhum elemento dos autos transmitidos ao Tribunal de Justiça indica que a violação da exigência formal em causa no processo principal tenha impedido de concluir que assim era. Todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às verificações necessárias a este respeito.

44

À luz das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 131.º e o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de IVA uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação IVA válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no sistema VIES nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados. Neste caso, o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, interpretado à luz do princípio da proporcionalidade, opõe-se igualmente a essa recusa quando o alienante tinha conhecimento das circunstâncias que caracterizavam a situação do adquirente tendo em conta a aplicação do IVA e tinha a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário.

Quanto às despesas

45

Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Nona Secção) declara:

O artigo 131.o e o artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva 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 se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sediado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados. Neste caso, o artigo 138.o, n.o 1, desta diretiva, interpretado à luz do princípio da proporcionalidade, opõe-se igualmente a essa recusa quando o alienante tinha conhecimento das circunstâncias que caracterizavam a situação do adquirente tendo em conta a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e tinha a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário.

Juhász

Jürimäe

Lycourgos

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 9 de fevereiro de 2017.

O secretário

A. Calot Escobar

O presidente da Nona Secção

E. Juhász

( 1 ) Língua do processo: português.