

**Processo C-247/21****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

20 de abril de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria)

**Data da decisão de reenvio:**

8 de abril de 2021

**Recorrente no recurso de «Revision»:**

Luxury Trust Automobil GmbH

**Autoridade recorrida perante o Verwaltungsgericht:**

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Autoridade Tributária da Áustria, Serviço de Finanças da cidade de Graz)

**Objeto do processo principal**

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112 – Aquisição intracomunitária de bens – Operação triangular – Designação do destinatário da entrega como devedor do imposto – Referências na fatura – Regularização – Requisitos – Efeito retroativo – Faturação – Disposições aplicáveis

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

**Questões prejudiciais**

- 1) Deve o artigo 42.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o

valor acrescentado, em conjugação com o artigo 197.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva (na redação que lhe foi dada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010), ser interpretado no sentido de que também existe designação do destinatário da entrega como devedor do imposto quando a fatura, em que não é indicado o montante do IVA, contém a seguinte menção: «operação triangular intracomunitária isenta de imposto»?

- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão:
  - a) Este tipo de menção na fatura pode ser validamente retificado *a posteriori* (através da menção: «operação triangular intracomunitária nos termos do artigo 25.º da UStG. A dívida fiscal é transferida para o beneficiário da prestação»)?
  - b) Para que a retificação seja válida é necessário que a fatura retificada seja recebida pelo destinatário da fatura?
  - c) A retificação produz efeitos retroativos à data da emissão da fatura original?
- 3) Deve o artigo 219.º-A da Diretiva 2006/112/CE (na redação que lhe foi dada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 e pela retificação no JO L 299, p. 46, de 17 de novembro de 2010) ser interpretado no sentido de que devem ser aplicadas as regras relativas à faturação do Estado-Membro cujas disposições seriam aplicáveis se (ainda) não tivesse sido designado um «adquirente» como devedor do imposto; ou devem aplicar-se as normas do Estado-Membro que seriam aplicáveis se se considerasse válida a designação do «adquirente» como devedor do imposto?

### **Disposições de direito da União invocadas**

Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 40.º, 41.º, 42.º, 141.º, 197.º, 219.º-A, n.ºs 11 e 11-A

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei Federal de 1994 Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável em 2014 (BGBl. I, n.º 112/2012)

*Artigo 25.º*

«Operação triangular

*Definição*

Artigo 25.º (1) Existe uma operação triangular quando três empresas de três Estados-Membros diferentes efetuam operações que têm como objeto o mesmo bem, que foi diretamente transmitido pelo primeiro fornecedor ao último destinatário, caso estejam preenchidos os requisitos previstos no n.º 3. O mesmo se verifica caso o último destinatário seja uma pessoa coletiva que não seja uma empresa ou não tenha adquirido o bem para a sua empresa.

*Lugar das aquisições intracomunitárias de bens em caso de operações triangulares*

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

*Isenções das aquisições intracomunitárias de bens*

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

- a) a empresa (adquirente) não reside ou não tem sede no território nacional, mas está registada para efeitos do IVA no território da Comunidade;
- b) a aquisição é efetuada tendo em vista uma entrega subsequente da empresa (adquirente) no território nacional a uma empresa ou pessoa coletiva registada para efeitos do IVA no território nacional;
- c) os bens adquiridos provêm de um Estado-Membro diferente daquele em que a empresa (adquirente) está registada para efeitos do IVA;
- d) o poder de disposição sobre os bens adquiridos é transmitido diretamente da primeira empresa ou do primeiro adquirente para o último adquirente (destinatário);
- e) o imposto é devido pelo destinatário, nos termos do n.º 5.

*Emissão da fatura por parte do adquirente*

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

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

- uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente;
- o número de identificação IVA com o qual a empresa (adquirente) efetuou a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens, e
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega.

#### *Devedor do imposto*

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

#### *Obrigações do adquirente*

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

- o número de identificação IVA no território nacional com o qual tenha efetuado a aquisição intracomunitária e a subsequente entrega dos bens;
- o número de identificação IVA do destinatário da entrega subsequente efetuada pela empresa, que lhe foi atribuído no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens;
- relativamente a cada um destes destinatários, o montante total das entregas efetuadas pela empresa no Estado-Membro de chegada dos bens expedidos ou transportados. Estes montantes devem ser indicados relativamente ao trimestre em que o imposto se tornou exigível.

#### *Obrigações do destinatário*

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

#### *Artigo 3.º*

##### *«Lugar das aquisições intracomunitárias de bens*

(8) A aquisição intracomunitária é efetuada no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens. Se o adquirente utilizar, na relação com o fornecedor, um número de identificação IVA que lhe foi atribuído por outro Estado-Membro, a aquisição considera-se efetuada no território do referido Estado-Membro, até que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita a

IVA no Estado-Membro referido no primeiro período. Caso seja feita essa prova, aplica-se, por analogia, o § 16.»

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente em «Revision» é uma sociedade por quotas austríaca com sede na Áustria. A sua atividade comercial inclui a intermediação e a venda transfronteiriça de veículos de luxo.
- 2 Em 2014, a recorrente em «Revision» adquiriu vários veículos a um fornecedor do Reino Unido e revendeu-os a uma sociedade com sede na República Checa (a M s.r.o.). Cada um dos três profissionais envolvidos atuou com o número de identificação IVA do seu Estado da sede. Os veículos foram enviados diretamente do fornecedor no Reino Unido para o destinatário na República Checa, tendo o transporte dos veículos sido organizado pela recorrente em «Revision». Em três faturas da recorrente em «Revision» (com data de março de 2014) foram indicados o número de identificação IVA checo do destinatário, o número de identificação IVA austríaco da recorrente em «Revision» e o número de identificação IVA britânico do fornecedor. Cada uma das faturas incluía a menção «operação triangular intracomunitária isenta de imposto». Não foi indicado IVA nas faturas (apenas o «montante líquido da fatura»; também nos acordos de compra apenas se indicava um «preço de compra líquido», como resulta dos autos). No mapa recapitulativo relativo a março de 2014, a recorrente em «Revision» identificou o número de identificação IVA do destinatário checo a respeito destas entregas de mercadorias e declarou, para esse efeito, a existência de operações triangulares.
- 3 A empresa checa M s.r.o. é qualificada pela Administração Fiscal checa de «Missing Trader», não tendo a mesmo conseguido contactar esta sociedade que, além disso, não declarou nem pagou IVA relacionado com as operações triangulares na República Checa. Durante o período de execução das entregas controvertidas, a M s.r.o. estava registada para efeitos do IVA na República Checa.
- 4 Por Decisão de 25 de abril de 2016, a Administração Fiscal liquidou o IVA para o ano de 2014 relativo à recorrente em «Revision». Na sua fundamentação, a Administração Fiscal declarou – remetendo neste âmbito para um relatório relativo a um controlo realizado pelas autoridades fiscais – que as três faturas emitidas pela recorrente em «Revision» à M s.r.o. não continham nenhuma indicação sobre a transmissão da dívida fiscal (artigo 25.º, n.º 4, da UStG). Está, portanto, em causa uma «operação triangular fracassada», que não pode ser sanada *a posteriori*. Devido à utilização do número de identificação IVA austríaco, há que concluir pela existência de uma aquisição intracomunitária na Áustria, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 8, da UStG de 1994.
- 5 No acórdão do qual foi interposto recurso para Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal

Tributário, Áustria) negou provimento ao recurso interposto contra aquela decisão pela recorrente em «Revision».

- 6 Na sua fundamentação, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário) referiu ainda a título suplementar que a recorrente em «Revision» regularizou as três faturas através de notas retificativas de 23 de maio de 2016, tendo referido a transmissão da dívida fiscal para o beneficiário da prestação.
- 7 As disposições relativas à operação triangular não são obrigatoriamente aplicáveis numa situação de facto como a prevista no artigo 25.º, n.º 1, da UStG de 1994. Pelo contrário, o adquirente (o profissional intermediário de uma operação triangular) tem o direito de escolher se pretende aplicar ou não o regime da operação triangular em relação a uma determinada entrega. O direito de opção deve ser exercido no momento da realização do negócio nas condições previstas na lei. Se o adquirente pretende obter a isenção da sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino e a transferência para o destinatário da dívida fiscal relativa à sua entrega, deverá incluir na fatura as menções previstas no artigo 25.º, n.º 4, da UStG de 1994. A faturação da recorrente em «Revision» não está completa devido à inexistência, nas faturas controvertidas, da referência à autoliquidação do imposto pelo último adquirente.
- 8 Se a fatura do adquirente não satisfizer as exigências de fundo do artigo 25.º, n.º 4, da UStG de 1994, não é aplicável o disposto no artigo 25.º da UStG de 1994. Neste caso, a operação em cadeia deve ser tratada de acordo com as regras gerais.
- 9 A recorrente em «Revision» demonstrou de forma credível que tinha elaborado notas retificativas das faturas originais controvertidas e que, de seguida, tinha tentado enviá-las à empresa checa. Não foi, no entanto, possível comprovar a entrega efetiva das retificações das faturas à empresa checa, pelo que a recorrente em «Revision» não cumpriu o ónus da prova que lhe incumbe.
- 10 Tendo em consideração o facto de não se poder considerar que existiu uma regularização das faturas defeituosas, não é necessário apreciar de forma mais aprofundada a questão de saber se uma correção *a posteriori* da fatura permite beneficiar dos regimes de simplificação da operação triangular. No caso em apreço, não foi pago imposto no país de destino.
- 11 Na medida em que as faturas não incluíam nenhuma referência à autoliquidação do imposto pelo último adquirente, não é possível aplicar os regimes de simplificação relativos às operações triangulares; as operações comerciais devem, por conseguinte, ser apreciadas à luz das disposições que regulam as operações em cadeia. Devido ao facto de ter utilizado o seu número de identificação IVA austríaco, a recorrente em «Revision» efetuou uma aquisição intracomunitária na Áustria. A aquisição é considerada efetuada na Áustria até que a recorrente em «Revision» demonstre que a aquisição foi tributada na República Checa, o país de destino. Esta condição resolutiva não se verificou. Além disso, a recorrente em



«Revision» não tem direito à dedução do IVA pago a montante em relação às aquisições intracomunitárias cumulativas.

## **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

### *Quanto à primeira questão*

- 12 No caso em apreço, é pacífico que está em causa uma operação em cadeia, sendo a entrega do fornecedor britânico considerada a «entrega com transporte». Nos termos da mesma, a recorrente em «Revision» efetuou uma aquisição intracomunitária na República Checa; de seguida, verificou-se uma «entrega sem transporte» da recorrente na República Checa para a M s.r.o. Além disso, nos termos do artigo 3.º, n.º 8, da UStG de 1994, considera-se que a aquisição intracomunitária também foi efetuada na Áustria, na medida em que a recorrente utilizou o número de identificação do IVA austríaco. O facto de a aquisição intracomunitária ou a entrega sem transporte subsequente terem sido tributadas na República Checa não é alegado pela recorrente.
- 13 O objeto do processo é a tributação aplicável na Áustria nos termos do artigo 3.º, n.º 8, da UStG de 1994, ou seja, a tributação adicional de uma aquisição intracomunitária (fictícia) tendo em consideração a utilização do número de identificação IVA austríaco. Este imposto sobre o volume de negócios representa um ónus económico para a recorrente na medida em que não existe um direito à dedução do imposto pago a montante a este respeito (v. Acórdão do TJUE de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 e C-539/08).
- 14 Nos termos do artigo 25.º, n.º 2, da UStG de 1994, considera-se que a aquisição intracomunitária prevista no artigo 3.º, n.º 8, da UStG de 1994 está sujeita a IVA se a empresa (adquirente) provar que se trata de uma operação triangular e que cumpriu as suas obrigações de declaração nos termos do artigo 25.º, n.º 6, da UStG de 1994. No presente processo, não é contestado que a recorrente em «Revision» cumpriu essa obrigação declarativa.
- 15 A questão de saber se existe uma operação triangular é regulada no artigo 25.º, n.º 1, da UStG de 1994. Entre as condições enunciadas nesta disposição, apenas é contestada a questão de saber se estão preenchidos os requisitos previstos no artigo 25.º, n.º 3, da UStG de 1994.
- 16 Por força do artigo 25.º, n.º 3, da UStG de 1994 (que regula as situações em que o terceiro participante na operação triangular – ou seja, o «destinatário» – tem a sua sede na Áustria), a aquisição intracomunitária apenas é isenta de IVA caso o imposto seja devido pelo destinatário, nos termos do artigo 25.º, n.º 5, da UStG de 1994 (artigo 25.º, n.º 3, alínea e), da UStG de 1994). Nos termos do artigo 25.º, n.º 5, da UStG de 1994, isto exige, por seu turno, que a fatura seja emitida pelo adquirente nos termos do n.º 4.

- 17 Por força do artigo 25.º, n.º 4, da UStG de 1994, a fatura deve conter uma referência expressa à existência de uma operação triangular intracomunitária e à autoliquidação do imposto pelo último adquirente.
- 18 As faturas da recorrente não preenchem este requisito, porquanto, apesar de remeterem para uma operação triangular, não contêm nenhuma referência à autoliquidação do imposto pelo último adquirente. Assim, tendo como base apenas o direito nacional, não se pode considerar verificada a tributação fictícia da aquisição intracomunitária na Áustria.
- 19 Também por força do artigo 42.º da referida diretiva, o primeiro parágrafo do artigo 41.º da diretiva (segundo o qual também se verifica uma aquisição intracomunitária no território do Estado-Membro do número de identificação IVA utilizado) não é aplicável, quando, nomeadamente, o destinatário da entrega foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º da diretiva. A este respeito, o referido artigo 197.º, n.º 1, alínea c), limita-se a prever que a fatura deve ser emitida em conformidade com as secções 3 a 5 do capítulo 3. O Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) parte do princípio de que existe uma «designação» do devedor do imposto na aceção do artigo 42.º, primeiro parágrafo, da diretiva quando a fatura contém uma referência semelhante à que é referida no artigo 226.º, ponto 11-A («autoliquidação»).
- 20 Nas faturas originais da recorrente falta precisamente a referência exigida pela diretiva («autoliquidação»).
- 21 A referência constante das faturas originais da recorrente parece assentar numa combinação incorreta da referência relativa a uma «entrega intracomunitária isenta de imposto» e a menção de uma autoliquidação do imposto pelo beneficiário da prestação no âmbito de uma operação triangular. No mapa recapitulativo, em contrapartida, as entregas foram claramente identificadas pela recorrente como operações triangulares formais.
- 22 De acordo com o sétimo considerando da Diretiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de julho de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de faturação, determinados requisitos referentes às informações que deverão figurar nas faturas deverão ser alterados para permitir um melhor controlo do imposto e estabelecer a igualdade de tratamento das entregas ou prestações transfronteiriças. Isto aponta num sentido favorável ao cumprimento rigoroso das disposições relativas à faturação – em particular da menção exigida no artigo 226.º, n.º 11-A da diretiva: «autoliquidação» – como condição da aplicação dos benefícios que se baseiam na mesma (neste caso, a aplicação dos regimes relativos a operações triangulares).
- 23 A finalidade das menções nas faturas no âmbito de operações triangulares consiste, nomeadamente, em permitir ao último adquirente numa operação triangular intracomunitária compreender clara e facilmente que a dívida fiscal lhe



é transferida. Esta finalidade poderia eventualmente também ser cumprida pela menção constante da presente fatura, sobretudo se se tiver em conta o facto de o montante de IVA não ser mencionado na fatura, sendo este montante, pelo contrário, expressamente qualificado de «montante líquido da fatura». Poderia, quando muito, ser igualmente ser tido em conta o facto de as receitas fiscais pertencerem ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final (ou seja, não na Áustria no caso em apreço; v. o Acórdão do TJUE de 27 de setembro de 2007, Albert Collée, C-146/05, n.º 37).

- 24 Neste contexto, não parece estar excluído o facto de a referência na fatura original poder satisfazer as condições previstas pelo direito da União para designar o destinatário como devedor do imposto (v., igualmente, o Acórdão de 18 de maio de 2017, Litdana, C-624/15, n.º 21, em que – embora o TJUE não tenha tomado uma posição própria – não se considerou que uma menção na fatura que não era conforme com os termos da referida diretiva obstasse, por si só, à aplicação do regime especial). No presente caso, estariam, no entanto, preenchidos os requisitos para que a aquisição intracomunitária fictícia possa ser considerada tributada na Áustria.

#### *Quanto à segunda questão*

- 25 Em caso de resposta negativa à primeira questão, coloca-se a questão de saber se este tipo de menção na fatura pode ser validamente retificado.
- 26 No Acórdão de 19 de abril de 2018 no processo Firma Hans Bühler (C-580/16, n.º 49), o Tribunal Europeu considerou que o artigo 42.º, alínea a), da diretiva define a condição de fundo exigida para que uma aquisição como a que estava em causa naquele processo principal seja considerada sujeita a IVA em conformidade com o artigo 40.º dessa diretiva, ao passo que o artigo 42.º, alínea b), da Diretiva IVA precisa, pelo contrário, as modalidades segundo as quais deve ser produzida a prova da tributação no Estado-Membro de destino; estas últimas modalidades devem ser consideradas formais.
- 27 Uma das condições de fundo previstas no referido artigo 42.º, alínea a), é o facto de o destinatário da entrega ter sido designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º da diretiva. Também o artigo 141.º, alínea e), da referida diretiva remete para este facto. Esta designação do destinatário como devedor do imposto, nos termos do artigo 197.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva, é realizada na fatura.
- 28 No âmbito de uma dedução do IVA pago a montante, as faturas devem ser consideradas condições formais. Em regra, as faturas podem ser retificadas, tendo a retificação efeitos retroativos ao ano em que a fatura foi inicialmente emitida (v. Acórdão do TJUE de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14). Mesmo nos casos em que o IVA é incorretamente faturado, é possível retificar as faturas caso o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé ou elimine por completo, em tempo

útil, o risco de perda de receitas fiscais (v. Acórdão do TJUE de 2 de julho de 2020, SC Terracult, C-835/18, n.ºs 27 e 28).

- 29 Todavia, levanta-se a questão de saber se este tipo de possibilidade de retificação também existe à luz de uma condição material. A este respeito, importa igualmente recordar que a aplicação do regime relativo às operações triangulares não é obrigatória; os contribuintes podem também optar por não recorrer a esta medida de simplificação (v. as Conclusões do advogado-geral no processo C-580/16, em particular a nota 15). A retificação da fatura não seria, por conseguinte, uma medida puramente formal, dando, pelo contrário, origem à aplicação de outros regimes (operação triangular favorecida em vez de uma operação em cadeia comum). Se fosse possível retificar validamente a fatura, tal poderia ter como consequência que a aquisição intracomunitária fictícia também pudesse ser considerada tributada na Áustria.
- 30 Neste contexto, levanta-se no presente processo ainda a questão de saber se é suficiente que o emitente da fatura retifique a referida fatura e a envie ao destinatário ou se a retificação válida de uma fatura exige igualmente que esta tenha sido efetivamente recebida pelo destinatário. Por último, continua em aberto a questão de saber se, neste tipo de casos, a retificação da fatura pode retroagir à data inicial da fatura – em conformidade com o Acórdão Senatex – ou apenas será válida a partir da data da retificação da fatura. Caso esta retificação da fatura não tenha efeitos retroativos, não pode ser tida em consideração uma retificação efetuada em 2016 num processo relativo ao imposto sobre o volume de negócios de 2014.

#### *Quanto à terceira questão*

Em conformidade com o artigo 25.º, n.º 4, da UStG de 1994, a emissão da fatura está (em geral) sujeita às regras do Estado-Membro a partir do qual o adquirente gere a sua empresa. No presente caso, o adquirente (ou seja, a recorrente em «Revision») gere a sua empresa a partir da Áustria, pelo que a emissão da fatura deve ser apreciada à luz do direito austríaco em conformidade com o artigo 25.º, n.º 4, da UStG de 1994.

- 31 A recorrente em «Revision» alega, no entanto, que no respeitante à isenção da aquisição intracomunitária na República Checa não é aplicável a legislação austríaca, mas sim a legislação da República Checa. Ao contrário do direito austríaco, a legislação da República Checa considera que a transferência da dívida fiscal para o destinatário (a M s.r.o.) também se verifica quando a fatura não contém uma referência à transferência da dívida fiscal; como resulta da argumentação desenvolvida anteriormente pela recorrente em «Revision», é suficiente neste contexto que a fatura contenha uma indicação de que está em causa uma operação triangular (ainda não foi, no entanto, analisado se esta descrição da legislação checa está correta).

- 32 Nos termos do artigo 42.º, alínea a), da diretiva, o regime relativo à aquisição intracomunitária fictícia previsto no artigo 41.º, n.º 1, da diretiva não é aplicável quando o destinatário tiver sido designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º, entre outras condições. O artigo 197.º, n.º 1, alínea c), por seu lado, prevê que a fatura deve ser emitida em conformidade com as secções 3 a 5 do capítulo 3.
- 33 Nos termos do artigo 219.º-A, n.º 1, da diretiva (na redação que lhe foi dada pela Diretiva 2010/45/UE e pela retificação da versão alemã, JO L 299 de 17 de novembro de 2010), a faturação fica, por princípio, sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que se considera efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, nos termos do disposto no título V.
- 34 A fatura que deve ser emitida pela recorrente em «Revision» diz respeito à sua entrega «sem transporte» para a M s.r.o.; esta é efetuada na República Checa, pelo que, por força deste regime geral, deve ser aplicada a legislação checa.
- 35 Todavia, por força do artigo 219.º-A, n.º 2, desta diretiva, em determinadas condições, a faturação fica sujeita ao direito austríaco, uma vez que a recorrente em «Revision», enquanto fornecedora, tem a sua sede na Áustria e não está estabelecida na República Checa. Além disso, para que tal se verificasse teria de ser igualmente cumprida a condição de o IVA ser devido pelo «adquirente».
- 36 Antes de mais, há que considerar que, neste contexto, o termo «adquirente» não designa o «adquirente» na aceção do artigo 25.º da UStG de 1994, ou seja, o interveniente «indireto» (intermediário) da operação triangular, mas sim o destinatário da prestação (neste caso, a M s.r.o.). Importa salientar ainda que a M s.r.o. não é, *a priori*, a devedora do IVA, mas apenas após ter sido designada como devedora; esta designação é efetuada na fatura.
- 37 Se o argumento da recorrente em «Revision» (cujo conteúdo ainda não foi analisado, como foi referido) fosse procedente, poder-se-ia considerar que existe uma designação válida do destinatário como devedor do imposto nos termos do direito checo em virtude das menções constantes da fatura. Por força do artigo 219.º-A, ponto 2, da referida diretiva, tal faria com que a emissão da fatura devesse ser apreciada à luz do direito austríaco, precisamente porque o destinatário foi validamente designado como devedor do imposto. No entanto, nos termos do direito austríaco, a mera referência a uma operação triangular não designa de forma válida o destinatário como devedor do imposto, pelo que seria necessário aplicar a legislação checa.
- 38 Para interromper este raciocínio circular, a lei aplicável à emissão da fatura poderia ser determinada em função do regime que vigorava antes da emissão da fatura (independentemente desta). Neste caso, a faturação estaria sujeita ao direito checo. Segundo a recorrente em «Revision», verifica-se uma designação válida da M s.r.o. como devedora do imposto nos termos do direito checo. Isto poderia

ainda ter como consequência que a aquisição intracomunitária fictícia pudesse assim ser considerada tributada na Áustria.

- 39 No Regulamento (CE) n.º 593/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de junho de 2008, sobre a lei aplicável às obrigações contratuais (Roma I) é abordada uma questão de direito semelhante. Segundo o artigo 10.º, n.º 5, deste regulamento, a existência e a validade do consentimento das partes quanto à escolha da lei aplicável são determinadas nos termos dos artigos 10.º, 11.º e 13.º Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, deste regulamento, a existência e a validade substancial do contrato ou de alguma das suas disposições são reguladas pela lei que seria aplicável, por força desse regulamento, se o contrato ou a disposição fossem válidos.
- 40 Embora este regulamento não seja aplicável, «em especial, às matérias fiscais, aduaneiras e administrativas» – como resulta desde logo do artigo 1.º, n.º 1, deste regulamento –, o raciocínio subjacente a esta regulamentação poderia, quando muito, ser aplicado por analogia à questão de direito em causa no presente processo. Se tivermos em consideração a validade da designação da M s.r.o. como devedora do imposto (na qual se baseia precisamente a recorrente em «Revision»), a faturação deveria ser apreciada à luz do direito austríaco em conformidade com o artigo 219.º-A, n.º 2, da diretiva. No entanto, nos termos apenas do direito austríaco (mas v. a primeira questão prejudicial), a menção na fatura não cumpre os requisitos para uma designação da M s.r.o. como devedora do imposto. Isto poderia levar à conclusão de que a aquisição intracomunitária fictícia não é considerada tributada na Áustria.