Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

6 de fevereiro de 2014*

«Reenvio prejudicial — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Autoliquidação — Direito a dedução — Pagamento do imposto ao prestador de serviços — Omissão de menções obrigatórias — Pagamento de IVA indevido — Perda do direito a dedução — Princípio da neutralidade fiscal — Princípio da segurança jurídica»

No processo C-424/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Curtea de Apel Oradea (Roménia), por decisão de 26 de junho de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de setembro de 2012, no processo

SC Fatorie SRL

contra

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relator), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da SC Fatorie SRL, por C. Costaș, avocat,

— em representação do Governo romeno, por R. H. Radu, V. Angelescu e I. Bara-Buşilă, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo estónio, por M. Linntam, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Keppenne e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: romeno.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), em especial a interpretação das disposições relativas ao direito a dedução na aplicação do sistema da autoliquidação, bem como dos princípios da neutralidade fiscal do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e da segurança jurídica.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SC Fatorie SRL (a seguir «Fatorie») à Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Direção-Geral das Finanças Públicas de Bihor, a seguir «Direcția»), a propósito da recusa de dedução do IVA oposta à Fatorie devido à não aplicação das disposições relativas ao sistema de autoliquidação.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 178.º, alíneas a) e f), da Diretiva IVA prevê:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.° a 236.°, 238.°, 239.° e 240.°;

[…]

f) Quando tenha de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou adquirente em caso de aplicação dos artigos 194.° a 197.° e 199.°, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

4 O artigo 199.º, n.º 1, desta diretiva dispõe que, relativamente a determinadas prestações de serviços, os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário dessas prestações. Esse regime, conhecido pela denominação usual de «autoliquidação», é designadamente aplicável, nos termos do mesmo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), à «construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como [à] entrega de obras em imóveis».

5 O artigo 226.º, ponto 11, da referida diretiva está redigido do seguinte modo:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.° e 221.° são as seguintes:

[…]

11) Em caso de isenção, ou quando o adquirente ou o destinatário for devedor do imposto, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção ou está sujeita a autoliquidação.»

Direito romeno

6 O artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código Tributário»), enuncia:

«Para exercer o direito a dedução do imposto, o sujeito passivo deve preencher os seguintes requisitos:

a) No caso de imposto devido ou pago, referente a bens que lhe tenham sido ou devam ser entregues ou a serviços que lhe tenham sido ou devam ser prestados, possuir uma fatura que contenha as informações previstas no artigo 155.º, n.º 5.»

7 O artigo 155.º, n.º 5, alínea n), ponto 2, do Código Tributário dispõe:

«A fatura deve conter obrigatoriamente os seguintes elementos:

[…]

2. Quando o imposto for devido pelo beneficiário nas condições indicadas no artigo 150.º, n.º 1, alíneas b) a d) e g), uma referência às disposições do presente título ou à Diretiva 2006/112, ou a menção 'autoliquidação', nas operações previstas no artigo 160.º»

8 O artigo 160.º do Código Tributário, na versão aplicável à data dos factos do processo principal, tem a seguinte redação:

«(1) Os fornecedores e os beneficiários dos bens ou serviços enumerados no n.º 2 são obrigados a aplicar as medidas de simplificação previstas neste artigo. É condição necessária para a aplicação das medidas de simplificação que quer o fornecedor quer o beneficiário estejam identificados para efeitos de IVA, nos termos do artigo 153.º

(2) Os bens e serviços a cuja entrega ou prestação se aplicam as medidas de simplificação são os seguintes:

[…]

b) os edifícios, as partes de um edifício e qualquer tipo de terrenos, para cuja entrega seja aplicável o regime de tributação;

c) as obras de construção e de montagem;

[…]

(3) Das faturas emitidas pela entrega dos bens enumerados no n.º 2, os fornecedores são obrigados a fazer constar a menção 'autoliquidação', sem indicação do imposto respetivo. Nas faturas recebidas dos fornecedores, os beneficiários indicarão o imposto respetivo, que será mencionado como imposto cobrado e como imposto dedutível na declaração do imposto. Nas operações sujeitas às medidas de simplificação, não há lugar a pagamento do imposto entre fornecedores e beneficiários.

[…]

(5) São responsáveis pela aplicação das disposições do presente artigo quer os fornecedores ou prestadores quer os beneficiários. Caso o fornecedor ou prestador não aponha a menção 'autoliquidação' nas faturas emitidas para os bens ou serviços mencionados no n.º 2, o beneficiário é

obrigado a aplicar a autoliquidação, a não pagar o imposto ao fornecedor ou prestador, a inserir na fatura, por sua própria iniciativa, a menção 'autoliquidação' e a cumprir as obrigações previstas no n.º 3.»

9 O ponto 82 da Decisão do Governo n.º 44/2004, relativa às modalidades de aplicação do Código Tributário (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii n.º 571/2033 privind Codul fiscal), na versão em vigor no momento dos factos do processo principal, prevê:

«(1) A condição necessária prevista no artigo 160.º, n.º 1, do Código Tributário para a aplicação das medidas de simplificação e da autoliquidação, respetivamente, é que tanto o fornecedor ou prestador como o beneficiário estejam identificados para efeitos de IVA, em conformidade com o artigo 153.º do Código Tributário, e que a operação em causa seja tributável. As medidas de simplificação são aplicáveis unicamente às operações efetuadas no interior do país, na aceção do artigo 125[2] do Código Tributário.

[…]

(3) No caso das entregas ou das prestações previstas no artigo 160.º, n.º 2, do Código Tributário, incluindo para os adiantamentos recebidos, os fornecedores ou os prestadores devem emitir faturas sem o imposto e delas fazer constar a menção 'autoliquidação'. O imposto é calculado pelo beneficiário e aposto nas faturas e no registo das compras, sendo retomado na declaração de imposto, simultaneamente, enquanto imposto cobrado e enquanto imposto dedutível. No plano contabilístico, o beneficiário deve registar, no decorrer do período fiscal, o montante do imposto correspondente, simultaneamente, na rubrica 4426 [IVA dedutível] e na rubrica 4427 [IVA cobrado].

[…]

(12) No caso das obras de construção e de montagem para as quais tenham sido recebidos adiantamentos e/ou emitidas faturas pelo valor parcial ou total, em autoliquidação, até 31 de dezembro de 2007, inclusive, mas cujo facto gerador do imposto tenha ocorrido em 2008, a saber, na data da notificação do estado das obras e, sendo caso disso, da sua aceitação pelos beneficiários, o regime normal de imposto é aplicado unicamente à diferença entre o valor das obras cujo facto gerador do imposto tenha ocorrido em 2008 e o valor dos adiantamentos recebidos ou dos montantes inscritos nas faturas emitidas até 31 de dezembro de 2007, inclusive. […]»

10 O artigo 105.º, n.ºs 1 e 3, do Despacho do Governo n.º 92/2003, que aprova o Código de Procedimento Tributário (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), na versão publicada no *Monitorul Oficial al României* (parte I, n.º 513, de 31 de julho de 2007), dispõe:

«Regras para o controlo fiscal

(1) O controlo fiscal visa examinar a integralidade dos elementos de facto e de direito que são pertinentes para efeitos tributários.

[…]

(3) O controlo fiscal é efetuado uma só vez, para cada imposto, taxa, contribuição e demais quantias devidas ao orçamento geral consolidado, e por cada período de tributação. A título excecional, o inspetor fiscal competente pode decidir efetuar um novo controlo a um determinado período, no caso

de, entre o encerramento do controlo fiscal e o termo do prazo de prescrição, surgirem dados adicionais que os inspetores fiscais desconhecessem à data das verificações ou serem detetados erros de cálculo que influenciem os respetivos resultados.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Em 3 de janeiro de 2007, a Fatorie celebrou com a SC Megasal Construcții SRL (a seguir «Megasal») um contrato-quadro para obras de construção e de montagem de um edifício destinado à suinicultura e obras de modernização de uma exploração de suínos. As obras foram terminadas em fevereiro de 2008.

12 Durante o ano de 2007, a Megasal, enquanto prestadora dos serviços em causa, emitiu várias faturas para o pagamento de adiantamentos, sob o regime da autoliquidação, aplicando as medidas de simplificação previstas no ponto 82 da Decisão do Governo n.º 44/2004, relativa às modalidades de aplicação do Código Tributário. O montante total das faturas emitidas e passadas sem IVA ascendia a 1 017 834,37 leis romenos (RON).

13 Em 3 de março de 2008, a Megasal emitiu uma fatura no valor total das obras efetuadas, que ascendia a 1 052 840,10 RON, dos quais 168 101 RON a título de IVA e 884 740 RON a título do preço das obras. A Fatorie pagou à Megasal o IVA indicado.

14 Na sequência do pedido de reembolso do IVA dirigido ao Estado romeno pela Fatorie, a Direcția autorizou, por decisão adotada em 2 de julho de 2008, o reembolso do IVA até 173 057 RON, montante que incluía o IVA no valor de 168 101 RON referente à fatura de 3 de março de 2008, em conformidade com o relatório de controlo fiscal de 13 de junho de 2008 relativo ao período de 1 de julho de 2007 a 31 de março de 2008.

15 Em 2009, na sequência de um segundo controlo fiscal ao IVA pago pela Fatorie relativamente ao período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de março de 2008, a Direcția decidiu que o IVA referente à fatura de 3 de março de 2008 devia ser cobrado, uma vez que não tinham sido respeitadas as medidas de simplificação que regulam o sistema de autoliquidação. Por aviso de liquidação de 18 de maio de 2009, a Direcția reclamou portanto à Fatorie o pagamento da quantia de 221 221 RON a favor do orçamento de Estado, correspondente a IVA no montante de 168 101 RON e a uma sanção pecuniária pela mora, no montante de 53 120 RON.

16 Dos elementos transmitidos ao Tribunal de Justiça deduz-se que a Megasal declarou falência e não pagou à Administração Fiscal romena o IVA inscrito na fatura de 3 de março de 2008 que a Fatorie lhe tinha pago.

17 Em 15 de julho de 2009, a Fatorie intentou uma ação judicial contra a Direcția, pedindo a anulação da decisão de cobrança e do aviso de liquidação de 18 de maio de 2009.

18 Por sentença de 22 de setembro de 2010, o Tribunalul Bihor julgou a ação improcedente. Por acórdão de 9 de março de 2011, foi negado provimento, por motivos idênticos, ao recurso interposto dessa sentença, a qual transitou em julgado.

19 Em 17 de maio de 2011, a Fatorie pediu a revisão da sentença de 22 de setembro de 2010, com fundamento em que esta tinha sido proferida em violação do direito da União. Este pedido foi julgado inadmissível por sentença de 7 de novembro de 2011.

20 Em 12 de janeiro de 2012, a Fatorie interpôs recurso dessa sentença para a Curtea de Apel Oradea.

21 A Fatorie sustenta que ao processo principal deve ser aplicada, nomeadamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça decorrente do acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Colet., p. I-3303), em virtude da qual, quando o mecanismo da autoliquidação for aplicável, o facto de os requisitos relativos à faturação não estarem preenchidos não afeta o direito a dedução. As irregularidades cometidas pelo fornecedor na elaboração da fatura de 3 de março de 2008 e a sua falta de regularização pela Fatorie não têm assim influência no seu direito a dedução do IVA relativo a essa fatura.

22 A Direcția considera que a Fatorie perdeu o direito a dedução do IVA mencionado na fatura de 3 de março de 2008, visto que, por um lado, a sociedade que emitiu a fatura, a Megasal, passou-a mal, aplicando as regras habituais em matéria de IVA, quando a devia ter passado em conformidade com as medidas de simplificação enunciadas no artigo 160.º, n.º 2, alínea b), do Código Tributário, e que, por outro, a Fatorie, ao não inserir, por sua iniciativa, a menção «autoliquidação» na fatura e ao pagar o imposto ao prestador de serviços, não cumpriu a obrigação prevista no artigo 160.º, n.º 5, desse código.

23 Nestas condições, a Curtea de Apel Oradea decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições da Diretiva [IVA] permitem aplicar a um sujeito passivo a sanção de perda do direito à dedução de IVA, num caso em que:

a) A fatura apresentada pelo sujeito passivo para exercer o direito à dedução foi redigida de modo incorreto por um terceiro, sem aplicação das medidas de simplificação;

b) O sujeito passivo pagou o IVA indicado na fatura?

2) O princípio [do direito da União] da segurança jurídica obsta à prática administrativa da Administração Fiscal romena, a qual:

a) Num primeiro momento reconheceu o direito à dedução do IVA;

b) Posteriormente voltou atrás na sua decisão e decidiu que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar ao fisco o montante objeto do direito a dedução, acrescido de juros de mora e penalizações?

3) Numa situação em que:

a) O sujeito passivo pagou o IVA incorretamente indicado na fatura por um terceiro;

b) As autoridades tributárias não fizeram qualquer diligência no sentido de solicitar ao terceiro que corrigisse a fatura incorretamente redigida;

c) Tendo-se tornado impossível a correção da fatura devido à declaração de insolvência do terceiro, é compatível com o princípio da neutralidade fiscal do IVA privar o sujeito passivo do direito à dedução de IVA?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

24 A Comissão Europeia, apesar de não deduzir expressamente uma exceção de inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial, levanta dúvidas sobre a sua admissibilidade, por este não conter nem a exposição das razões que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de determinadas disposições do direito da União nem o nexo que o mesmo órgão jurisdicional estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio.

25 Segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido de decisão prejudicial submetido por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (acórdãos de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, Colet., p. I-6845, n.º 28, e de 20 de junho de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, n.º 27).

26 Ora, há que observar que tal não sucede no caso vertente. Com efeito, a interpretação pedida, que diz respeito ao âmbito do direito a dedução do IVA e dos princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, está diretamente relacionada com o objeto do litígio principal, cujo caráter real parece ser incontestável. Além disso, a decisão de reenvio contém elementos de facto e de direito suficientes para que o Tribunal de Justiça possa responder utilmente às questões que lhe são colocadas.

27 Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial deve ser julgado admissível.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e terceira questões

28 Com a sua primeira e a sua terceira questão, que importa apreciar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal se opõem, no âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador.

29 Antes de mais, importa recordar que, no regime da autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o prestador e o beneficiário de serviços, sendo este último, no que toca às operações efetuadas, devedor do IVA a montante, podendo simultaneamente, em princípio, deduzir esse mesmo IVA de modo que nenhum montante será devido à Administração Fiscal.

30 Há que sublinhar igualmente, por um lado, que o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (acórdãos Bockemühl, já referido, n.º 38, e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Colet., p. I-7467, n.º 37 e jurisprudência aí referida).

31 O regime das deduções destina-se a libertar completamente o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, também elas, sujeitas ao IVA (v. acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colet., p. I-1361, n.º 24, e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.º 48).

32 No que se refere, por outro lado, às modalidades de exercício do direito a dedução do IVA enumeradas no artigo 178.º da Diretiva IVA, só são aplicáveis as medidas que figuram na alínea f) deste artigo, uma vez que se trata de um procedimento de autoliquidação abrangido pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva.

33 A este respeito, há que recordar que um sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de serviços, do IVA respetivo, não é obrigado a possuir uma fatura passada nos termos dos requisitos formais da Diretiva IVA, para poder exercer o seu direito a dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo dito artigo 178.º, alínea f) (v., neste sentido, acórdão Bockemühl, já referido, n.º 47).

34 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o alcance das formalidades assim estabelecidas pelo Estado-Membro em causa, que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito a dedução do IVA, não pode ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação e para assegurar a cobrança do IVA (v., neste sentido, acórdãos Bockemühl, já referido, n.º 50, e de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Colet., p. I-8791, n.º 38).

35 Assim, o Tribunal de Justiça já considerou que, no quadro do regime da autoliquidação, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se os requisitos substantivos tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, Colet., p. I-3457, n.º 63, e acórdão Uszodaépítő, já referido, n.º 39).

36 Ora, contrariamente ao que sustenta a Fatorie, as circunstâncias do processo principal divergem das do processo que deu origem ao acórdão Bockemühl, já referido.

37 No processo principal, decorre do pedido de decisão prejudicial que da fatura de 3 de março de 2008 não consta a menção «autoliquidação», contrariamente aos requisitos do artigo 160.º, n.º 3, do Código Tributário, e que a Fatorie não adotou as medidas necessárias, previstas no n.º 5 deste artigo, para regularizar essa falta. Além disso, há que observar que a Fatorie pagou por erro o IVA à Megasal, mencionado indevidamente na referida fatura, quando, nesse regime, devia, enquanto beneficiária dos serviços, ter pago o IVA às autoridades fiscais, em conformidade com o artigo 199.º da Diretiva IVA. Assim, além do facto de a fatura controvertida não cumprir as prescrições formais previstas na legislação nacional, não foi preenchido um requisito substantivo do regime da autoliquidação.

38 Esta situação impediu a Administração Fiscal de controlar a aplicação do regime da autoliquidação, fazendo incorrer o Estado-Membro em causa num risco de perda de receitas fiscais.

39 Além disso, segundo jurisprudência constante, o exercício do direito a dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação sujeita ao IVA, ou pagos na medida em que sejam devidos (acórdãos de 13 de dezembro de 1989, Genius, C-342/87, Colet., p. 4227, n.º 13, e de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colet., p. I-6973, n.º 53).

40 Assim, visto que o IVA pago pela Fatorie à Megasal não era devido e que esse pagamento não preenchia um requisito substantivo do regime da autoliquidação, a Fatorie não pode invocar o direito a dedução desse IVA.

41 A este respeito, a situação de falência da Megasal não é suscetível de pôr em causa a recusa de dedução do IVA imputável ao incumprimento pela Fatorie de obrigações essenciais para efeitos da aplicação do regime da autoliquidação.

42 Todavia, o beneficiário dos serviços que pagou indevidamente o IVA ao prestador dos referidos serviços pode pedir-lhe o reembolso em conformidade com o direito nacional.

43 No que se refere à circunstância de a Administração Fiscal não ter ordenado à Megasal que corrigisse a fatura mal passada, importa notar que o processo principal diz respeito a uma recusa do direito a dedução oposta pela Direcția à Fatorie e que, para responder às questões suscitadas, não é necessário conhecer de uma eventual obrigação da Administração Fiscal para com terceiros.

44 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira e à terceira questão que, no âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, em circunstâncias como as do processo principal, a Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador.

Quanto à segunda questão

45 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o princípio da segurança jurídica se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento do referido IVA e de uma sanção pecuniária pela mora.

46 Antes de mais, importa admitir que o princípio da segurança jurídica exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa (v., neste sentido, acórdão Ecotrade, já referido, n.º 44).

47 A este respeito, nas suas observações escritas, o Governo romeno remete para o artigo 105.º, n.º 3, do Despacho do Governo n.º 92/2003, que aprova o Código de Procedimento Tributário, que permite, a título excecional, dentro do prazo de prescrição, efetuar um novo controlo a um determinado período, no caso de surgirem dados adicionais que os inspetores fiscais desconhecessem à data das verificações ou serem detetados erros de cálculo que influenciem os respetivos resultados.

48 Há que admitir que uma regulamentação como essa, cuja clareza e previsibilidade para o sujeito passivo não foram seriamente postas em causa, respeita o princípio da segurança jurídica.

49 Contudo, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a disposição da legislação nacional referida no n.º 47 do presente acórdão é aplicável no litígio de que é chamado a conhecer.

50 Quanto às sanções pecuniárias pela mora, há que recordar que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por essa legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Devem, no entanto, exercer a sua competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 16 de dezembro de 1992, Comissão/Grécia, C-210/91, Colet., p. I-6735, n.º 19 e jurisprudência aí referida; de 7 de dezembro de 2000, de Andrade, C-213/99, Colet., p. I-11083, n.º 20; e acórdão Rodopi-M 91, já referido, n.º 31).

51 Em face do exposto, há que responder à segunda questão que o princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo de preclusão, uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento desse imposto e de uma sanção pecuniária pela mora.

Quanto às despesas

52 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 (Segunda Secção) declara:

1) **No âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, em circunstâncias como as do processo principal, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador.**

2) **O princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo de preclusão, uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento desse imposto e de uma sanção pecuniária pela mora.**

Assinaturas