Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 18 de fevereiro de 2016[1]

Processo C-516/14

Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)]

«Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva 2006/112/CE — Menções numa fatura relativas à extensão e natureza dos serviços prestados assim como à data da sua prestação — Artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE — Exercício do direito à dedução — Exigência da posse de uma fatura que satisfaça os requisitos do artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE»

I – Introdução

1. Normalmente, ninguém fica contente por receber uma fatura. Isto é um pouco diferente no caso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Com efeito, em certas circunstâncias, uma fatura permite ao seu destinatário obter do fisco o reembolso do IVA indicado na fatura (direito à dedução).

2. Contudo, o direito da União em matéria de IVA prevê também que a fatura deve conter um mínimo de indicações. No litígio que deu origem ao presente pedido de decisão prejudicial, a Administração Fiscal portuguesa considerou que estas indicações não eram suficientes. Em particular, a designação das prestações faturadas como «serviços jurídicos», sem indicações mais precisas, não satisfaz os requisitos das normas em matéria de IVA quanto ao conteúdo obrigatório de uma fatura. Ora, apenas uma fatura regular dá direito à dedução.

3. Neste contexto, cabe ao Tribunal de Justiça esclarecer duas questões. Importa responder, em especial, à questão nova, relativa ao grau de detalhe da descrição de uma prestação de serviços numa fatura. Além disso, o Tribunal de Justiça terá de se pronunciar de novo sobre as consequências de uma fatura incompleta para o direito à dedução, para desenvolver a sua jurisprudência a este respeito.

1 — Língua original: alemão.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

4. A cobrança do IVA na União é regulada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2] (a seguir «diretiva IVA»). Esta diretiva sucedeu à Sexta Diretiva 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 coletável uniforme [3] (a seguir «Sexta Diretiva»). Na medida em que as disposições de ambas as diretivas coincidem, há que atender no presente caso também à jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a Sexta Diretiva.

5. O artigo 168.º da diretiva IVA [4] prevê o seguinte quanto ao direito à dedução do IVA:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

6. No capítulo intitulado «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução» o artigo 178.º da diretiva IVA na sua versão original [5], que é aplicável no processo principal, acrescenta o seguinte:

«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.°;

[…]»

2 — JO L 347, p. 1.

3 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

4 — Esta disposição corresponde ao artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º—F, n.º 1, conforme resulta do artigo 1.º, n.º 10, da Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, que altera a Diretiva 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 (JO L 102, p. 18).

5 — O artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA foi entretanto alterado pela 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 (JO L 189, p. 1). A sua versão original corresponde ao artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º—F, n.º 2, que foi introduzido pelo artigo 1.º, n.º 22, da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

7. O artigo 226.º da diretiva IVA, ao qual a disposição supramencionada também se refere, regula as menções nas faturas e dispõe:

«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:

[…]

6. A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

7. A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;

[…]»

8. As referidas disposições do artigo 226.º da diretiva IVA correspondem, no essencial, ao artigo 22.º, n.º 3, alínea b), sexto e sétimo travessões, da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do seu artigo 28.º-H[6], na sua versão alterada pela Diretiva 2001/115/CE[7]. Por isso, deve também ser tida especialmente em conta no presente processo a génese desta disposição anterior na Sexta Diretiva.

9. O considerando 46 da diretiva IVA é o único relativo a faturas e é do seguinte teor:

«A utilização da faturação eletrónica deve permitir o seu controlo por parte das administrações fiscais. É pois conveniente, para garantir o correto funcionamento do mercado interno, estabelecer uma lista harmonizada das menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas, bem como algumas regras comuns relativas ao recurso à faturação eletrónica e à armazenagem eletrónica das faturas, bem como à autofaturação e à subcontratação das operações de faturação.»

B – *Direito nacional*

10. Em direito português, o artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA») prevê que as faturas devem conter a «denominação usual […] dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável».

11. Só quando uma fatura satisfaz, designadamente, estes requisitos do artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do CIVA existe, nos termos do artigo 19.º, n.º 2, alínea a), e n.º 6, do CIVA, o direito à dedução do IVA indicado na fatura.

12. No processo no Tribunal de Justiça, a República Portuguesa alegou ainda que, para o período relevante no processo principal, o direito português previa uma taxa reduzida para determinadas prestações de serviços de advogados, designadamente os prestados a reformados e desempregados, bem como, em geral, em processos relativos ao estado civil. Este regime, que não está previsto nas disposições da diretiva IVA sobre a taxa reduzida, em vigor para toda a União, assenta na cláusula de anterioridade do artigo 113.º da diretiva IVA.

6 — O artigo 28.º-H da Sexta Diretiva foi introduzido pelo artigo 1.º, n.º 22, da Diretiva 91/680 (referida na nota 5).

7 — O artigo 28.º-H da Sexta Diretiva foi alterado pelo artigo 2.º da Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001, que altera a Diretiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à faturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 15, p. 24).

III – Litígio no processo principal

13. A recorrente no processo principal, a sociedade Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, opera no setor hoteleiro.

14. Entre 2008 e 2010 recorreu aos serviços de uma sociedade de advogados. A este respeito, a sociedade de advogados emitiu quatro faturas, que descrevem os serviços prestados do seguinte modo:

— «Serviços jurídicos prestados entre 1 de dezembro de 2007 até à presente data» (fatura de 26 de agosto de 2008);

— «Honorários por serviços jurídicos prestados entre junho e até à presente data» (fatura de 17 de dezembro de 2008);

— «Honorários por serviços jurídicos prestados até à presente data» (fatura de 29 de abril de 2009);

— «Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de novembro de 2009 até à presente data» (fatura de 2 de junho de 2010).

15. Quanto ao IVA mencionado nestas faturas, a recorrente no processo principal invoca, perante a Administração Fiscal portuguesa, um direito à dedução do IVA no montante total de 8 689,49 euros.

16. Na sequência de uma ação inspetiva, a Administração Fiscal portuguesa recusou a dedução do IVA, porque as menções dos serviços prestados nas faturas não preenchiam as condições do artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do CIVA. A recorrente no processo principal apresentou então documentos adicionais, que continham uma descrição mais detalhada dos serviços prestados. Apesar disso, a Administração Fiscal portuguesa recusou a dedução com o fundamento de que as faturas continuavam a não preencher as condições legais.

IV – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

17. O Tribunal Arbitral Tributário, no qual o processo está pendente, considera que a interpretação da diretiva IVA é pertinente para a decisão do litígio e, por conseguinte, submeteu ao Tribunal de Justiça, em 17 de novembro de 2014, nos termos do artigo 267.º TFUE, a seguinte questão:

«A correta interpretação do artigo 226.º, n.º 6, da [d]iretiva IVA permite à Autoridade Tributária e Aduaneira considerar insuficiente o descritivo de fatura que contenha a menção 'serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente' ou apenas 'serviços jurídicos prestados até ao presente', tendo presente que esta Autoridade pode, ao abrigo do princípio da colaboração, obter os elementos complementares de informação que entender necessários para confirmação da existência e das características detalhadas das operações?»

18. Perante o Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas sobre esta questão a recorrente no processo principal, a República Portuguesa e a Comissão Europeia. Na audiência de 14 de janeiro de 2016, apresentaram observações a República Federal da Alemanha, a República Portuguesa e a Comissão Europeia.

V – Questão de direito

19. No contexto do litígio no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio [8] solicita, em última análise, a resposta a duas questões distintas.

20. Por um lado, importa esclarecer se faturas como as que estão em causa no processo principal preenchem as condições do artigo 226.º da diretiva IVA quanto ao conteúdo de uma fatura (v. *infra* A). Por outro, é necessário determinar as consequências para o direito à dedução do IVA do facto de as menções nas faturas serem insuficientes (v. *infra* B).

A – *Quanto às menções nas faturas*

21. Coloca-se, assim, em primeiro lugar, a questão de saber se faturas como as que estão em causa no processo principal preenchem as condições previstas no artigo 226.º da diretiva IVA sobre o conteúdo de uma fatura.

22. No presente caso, o conteúdo necessário de uma fatura é definido de maneira vinculativa e taxativa no artigo 226.º da diretiva IVA. Com efeito, esta norma aplica-se a faturas que devem ser emitidas nos termos dos artigos 220.° e 221.° da mesma diretiva. As faturas aqui em causa tinham de ser emitidas em conformidade com o artigo 220.º, n.º 1, da diretiva IVA, porque os serviços foram prestados a um sujeito passivo. O direito português não pode prever requisitos do conteúdo das faturas para além dos previstos no artigo 226.º da diretiva IVA. Isto resulta, por um lado, do próprio artigo 226.º da diretiva IVA, nos termos do qual as faturas «só» têm de incluir as menções aí indicadas, e, por outro, do artigo 273.º, n.º 2, da referida diretiva, nos termos do qual, para a cobrança do imposto, os Estados-Membros não podem impor obrigações de faturação suplementares às fixadas nesta diretiva.

23. Como alegado, com razão, pela República Portuguesa, no presente caso, não é suficiente a interpretação do n.º 6 do artigo 226.º da diretiva IVA, sobre o qual se concentra a questão prejudicial. Para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil sobre os requisitos do direito da União [9] quanto ao conteúdo de uma fatura, é ainda necessário examinar o n.º 7 da mesma norma.

24. Por força destas duas disposições, as faturas têm de conter menções relativas quer à «extensão e natureza dos serviços prestados» (n.º 6) quer à «data em que foi efetuada, ou concluída […] a prestação de serviços» (n.º 7).

1. Extensão e natureza dos serviços prestados

25. Quanto ao n.º 6 do artigo 226.º da diretiva IVA, coloca-se a questão de saber se as menções que figuram nas faturas em causa, ou seja, a referência a «serviços jurídicos prestados» durante um determinado período ou até certa data, especificam suficientemente a «natureza» (v. *infra* a) e a «extensão» (v. *infra* b) dos serviços prestados.

8 — Segundo o acórdão Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, n.ºs 22 a 34) o Tribunal Arbitral Tributário é um órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE.

9 — V., designadamente, acórdãos Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, n.º 17); Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve e o. (C-225/13, EU:C:2014:245, n.º 30); e Abcur (C-544/13 e C-545/13, EU:C:2015:481, n.º 33).

a) Quanto à natureza dos serviços prestados

26. Até agora, o Tribunal de Justiça só examinou num único processo os requisitos do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA relativos à descrição da «natureza» de uma prestação, no respeitante à entrega de bens. Com efeito, tal como para as prestações de serviços, no caso de bens, o artigo 226.º, n.º 6, exige a menção da sua «natureza». Resulta desta jurisprudência que não existe, a este respeito, a obrigação de mencionar na fatura as marcas auriculares de animais entregues [10], o que permitiria uma identificação inequívoca de cada um dos bens entregues a partir dos dados da fatura.

27. Pode deduzir-se daqui, antes de mais, que as menções nas faturas nos termos do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA não têm de indicar todas as informações disponíveis sobre um bem entregue ou um serviço prestado. Isto resulta logo do teor, que refere apenas a «natureza» de um bem ou de um serviço prestado, mas não exige uma descrição precisa do bem ou do serviço prestado.

28. Se, deste modo, a fatura não tem de conter todas as informações disponíveis sobre o serviço prestado, coloca-se, porém, a questão de saber até que ponto são necessárias informações para descrever suficientemente a «natureza» de uma prestação de serviços. No presente caso, a totalidade dos serviços jurídicos constitui já tal natureza ou é ainda necessário distinguir entre os vários tipos de serviços jurídicos?

29. Nem o teor nem a sistemática do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA permitem responder a esta problemática. Logo, deve ser esclarecida à luz da finalidade desta menção na fatura.

30. A finalidade de uma menção na fatura depende, por sua vez, da função da fatura no sistema do IVA. Como decorre do considerando 46 da diretiva IVA, a faturação deve permitir a realização de controlos por parte das Administrações Fiscais dos Estados-Membros. Para permitir tais controlos, os sujeitos passivos devem, por força do artigo 244.º da diretiva IVA, conservar todas as faturas recebidas, bem como cópias de todas as faturas emitidas por eles próprios.

31. Atendendo a esta finalidade, o objetivo de cada menção na fatura está diretamente relacionado com a questão de saber o que as Administrações Fiscais devem poder controlar com base numa fatura.

i) Controlo do pagamento do imposto em causa

32. A fatura destina-se, antes de mais, a controlar o pagamento do imposto pelo emitente da fatura.

33. Isto decorre do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA. Por força desta norma, o destinatário de uma prestação só pode exercer o seu direito à dedução do IVA se está na posse de uma fatura. Resulta da jurisprudência que esta exigência visa garantir a cobrança do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal [11]. Com efeito, nos termos deste regime, a dedução só é concedida se com a fatura a Administração Fiscal pode, ao mesmo tempo, ter acesso a um documento que, devido às menções obrigatórias previstas no artigo 226.º da diretiva IVA, contém as informações necessárias para também poder garantir o correspondente pagamento do IVA pelo emitente da fatura. Este acesso ao emitente da fatura é também favorecido pelo artigo 203.º da diretiva IVA. Por força desta norma, o emitente deve o imposto mencionado na fatura, independentemente da questão de saber se ocorreu um facto gerador do imposto, em particular se foi efetivamente prestado um serviço [12]. Neste caso, a Administração Fiscal está dispensada de fazer a prova correspondente.

10 — Acórdão Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, n.ºs 52 e 53).

11 — V. acórdão Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 37).

12 — Contudo, em determinadas circunstâncias, o emitente pode libertar-se de novo desta dívida fiscal; v., designadamente, acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

34. A fatura constitui, assim, uma espécie de seguro para o fisco, na medida em que estabelece, de certa maneira, um nexo entre a dedução do IVA e o pagamento deste imposto [13]. Com efeito, a fatura, sem a qual não pode ser exercido o direito à dedução, dá ao fisco pelo menos a possibilidade de se assegurar do montante da dedução junto do emitente da fatura, na medida em que a Administração Fiscal controla se pagou o correspondente imposto.

35. Para esta função de seguro apenas são necessárias determinadas menções na fatura, em especial o nome completo e o endereço completo do sujeito passivo que prestou o serviço (n.º 5 do artigo 226.º da diretiva IVA), bem como o seu número de identificação para efeitos do IVA (n.º 3 do artigo 226.º da diretiva IVA). Pelo contrário, não é necessário especificar a «natureza» de uma prestação na fatura para controlar o pagamento do imposto pelo seu emitente. Com efeito, como já referi, o emitente é em qualquer caso devedor, nos termos do artigo 203.º da diretiva IVA, do imposto indicado na fatura que o seu destinatário pretende deduzir. Nem sequer é necessária a existência de uma relação entre a fatura e uma prestação efetivamente realizada.

36. Por conseguinte, o facto de as menções obrigatórias numa fatura nos termos do artigo 226.º da diretiva IVA manifestamente incluírem também menções que não são necessárias para controlar apenas o pagamento do imposto mostra claramente que a função da fatura não se pode esgotar aqui. Estas menções dizem respeito não só à natureza dos bens entregues ou dos serviços prestados (n.º 6 do artigo 226.º da diretiva IVA) mas em especial também à data da prestação (n.º 7 do artigo 226.º da diretiva IVA), ao valor tributável (n.º 8 do artigo 226.º da diretiva IVA), à taxa do IVA aplicável (n.º 9 do artigo 226.º da diretiva IVA) ou a uma isenção aplicável (n.º 11 do artigo 226.º da diretiva IVA).

37. Como resulta da génese da norma [14], estas e outras menções têm por objetivo fazer constar da fatura «[todas] as informações relativas ao regime de [IVA] aplicável».

38. Graças a estas menções adicionais, as Administrações Fiscais dos Estados-Membros podem controlar se o emitente da fatura calculou *corretamente* o imposto para a sua prestação. Com efeito, face a estas menções, as Administrações Fiscais dos Estados-Membros podem controlar, em especial, se o emitente da fatura determinou em conformidade com as disposições aplicáveis o lugar da prestação (artigo 31.º e seguintes da diretiva IVA), a taxa aplicável (artigo 72.º e seguintes da diretiva IVA) e a taxa do imposto (artigo 93.º e seguintes da diretiva IVA), se considerou corretamente a aplicabilidade de uma isenção (artigo 131.º e seguintes da diretiva IVA) ou estava certo ao partir do princípio de que o destinatário da prestação era o devedor do imposto (artigo 192.º-A e seguintes da diretiva IVA).

39. Para esse controlo é necessária também uma descrição dos serviços prestados na fatura. Com efeito, o imposto em causa depende, em muitos aspetos, do conteúdo dos serviços prestados, dado que também os regimes especiais sobre o lugar da prestação, a taxa de imposto, as isenções, etc., dependem frequentemente do conteúdo de uma prestação. A «natureza» de uma prestação tem por isso de ser descrita numa fatura com um grau de precisão adequado para apreciar a aplicação da taxa de imposto correta, de uma isenção ou de outras normas especiais [15].

13 — V., neste sentido, também, acórdãos Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, n.ºs 31 e 32) e LVK-56 (C-643/11, EU:C:2013:55, n.ºs 35 e 36).

14 — V. ponto 1 da exposição dos motivos da Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (COM[2000]650 final), que conduziu à adoção da Diretiva 2001/115 (v. n.º 8 *supra*), bem como o Parecer do Comité Económico e Social sobre esta proposta, *infra* 1.1.1 (JO 2001, C 193, p. 53).

15 — V., também, conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas no processo Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, n.º 73).

40. Em face destes critérios, a designação «serviços jurídicos», escolhida no caso em apreço, parece ser suficiente para controlar o cálculo correto do imposto. Com efeito, não vejo qualquer norma do direito da União em vigor, aplicável em matéria de IVA, que faça depender a determinação do imposto em causa da natureza de um serviço jurídico [16].

41. Contudo, a República Portuguesa alegou que uma descrição mais detalhada da natureza dos serviços jurídicos é necessária no caso em apreço porque o direito português prevê uma taxa reduzida para determinados serviços jurídicos — não prevista na diretiva IVA, mas coberta pela cláusula de anterioridade do seu artigo 113.º Assim, a menção geral «serviços jurídicos» não permite saber se se deve aplicar às prestações em causa a taxa normal de IVA ou a taxa reduzida de IVA.

42. Se esta alegação for correta quanto ao direito nacional aplicável no processo principal — o que cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio verificar —, resulta daí que, no presente caso, a natureza dos serviços prestados não estaria suficientemente descrita para permitir um controlo do cálculo do imposto.

43. É verdade que este resultado contradiz em certa medida o objetivo prosseguido pelo Conselho com a introdução das disposições relativas às menções que devem obrigatoriamente figurar numa fatura, de estabelecer uma «lista harmonizada de menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas» para «assegurar o bom funcionamento do mercado interno» [17]. Com efeito, deste modo, são exigidas do prestador de serviços jurídicos menções mais ou menos detalhadas quanto à natureza dos serviços prestados, consoante o lugar da prestação se situe em Portugal ou noutro Estado-Membro.

44. Contudo, isto é apenas a consequência da existência de disposições diferentes quanto às taxas reduzidas de IVA nos Estados-Membros. Isto refere-se não só ao caso, exposto pela República Portuguesa, de aplicação de uma cláusula de anterioridade em matéria de taxas reduzidas, nos termos do artigo 113.º da diretiva IVA. Também a aplicação das taxas reduzidas previstas, para toda a União, pelo artigo 98.º e pelo anexo III da diretiva IVA, fica ao critério de cada Estado-Membro. Os eventuais problemas no mercado interno das faturas não resultam, assim, dos requisitos relativos ao conteúdo de uma fatura, mas da falta de harmonização no domínio das taxas reduzidas de IVA.

45. Por consequência, na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio constatar que, no processo principal, o direito português prevê uma taxa reduzida para determinados serviços jurídicos, a formulação geral «serviços jurídicos prestados» numa fatura não preenche as condições, estabelecidas no artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA, no que respeita à menção da «natureza» de uma prestação de serviços.

ii) Controlo do direito à dedução

46. Além disso, a fatura e o seu conteúdo não servem apenas para controlar o pagamento do imposto pelo seu emitente. Como também resulta da génese do artigo 226.º da diretiva IVA, a fatura deve ter ainda a função de «justificar» [18] o direito à dedução do seu destinatário.

47. O destinatário de uma fatura deve igualmente poder ser controlado pela Administração Fiscal no que respeita ao seu direito à dedução, atendendo às menções constantes da fatura. Assim, coloca-se a questão de saber se desta função de controlo podem resultar exigências ainda mais rigorosas em matéria de exatidão da descrição de uma prestação de serviços numa fatura.

16 — Considero que, à partida, também está excluída a aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA, que prevê um lugar de prestação diferente para «prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel», pois penso que mesmo serviços jurídicos relacionados com a venda de um bem imóvel não estão abrangidos por esta disposição; v. minhas conclusões apresentadas no processo RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, n.ºs 37 a 40).

17 — V. considerando 4 da Diretiva 2001/115 (v. n.º 8 *supra*).

18 — V. referências citadas na nota 14.

48. O controlo do direito à dedução começa com a verificação da posse de uma fatura pelo seu destinatário. Isto oferece uma certa garantia de que a prestação faturada foi efetivamente realizada [19], o que é um pressuposto da existência do direito à dedução [20]. Com efeito, como já foi explicado [21], por força do artigo 203.º da diretiva IVA, o emitente é devedor do IVA indicado na fatura. Isto representa um certo obstáculo à emissão de uma fatura relativa a uma prestação que não foi realizada. Contudo, a menção da natureza de uma prestação de serviços é tão supérflua para a função de controlo da fatura como para o controlo do simples pagamento do imposto. Com efeito, o obstáculo à emissão de uma fatura relativa a uma prestação inexistente assenta na obrigação fiscal prevista no artigo 203.º da diretiva IVA que, como se viu, não depende da descrição da prestação [22].

49. O controlo da indicação *correta* do imposto pelo emitente da fatura que, como já foi explicado, é uma finalidade da fatura [23] serve paralelamente para verificar a exatidão do montante do correspondente direito à dedução. Contudo, daqui também não resultam requisitos mais exigentes do que os já constatados quanto à descrição da natureza dos serviços prestados.

50. Contudo, tais requisitos podem ser necessários, se as menções nas faturas visarem permitir controlar um outro pressuposto do direito à dedução, a saber, a utilização efetiva ou pretendida [24] das prestações recebidas para operações tributadas, como exigido pelo artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA.

51. Quer a República Portuguesa quer, no mesmo sentido, a Comissão defenderam a este respeito, no presente processo, que a descrição da prestação numa fatura tem de ser suficientemente detalhada para permitir controlar se a prestação se destina à atividade económica do destinatário da fatura, da qual podem depois resultar operações sujeitas a imposto, que justificam a dedução.

52. Discordo desta tese.

53. Antes de mais, não é possível descrever uma prestação numa fatura de uma forma tão detalha que a sua natureza privada ou económica resulte logo da própria descrição da prestação. Tratando-se, por exemplo, de um lápis, mesmo a descrição mais detalhada do fabricante, tipo, características e do estado do lápis não responde à questão de saber se ele é efetivamente utilizado a título privado ou no contexto de uma atividade económica. Nesta medida, o direito à dedução não pode ser controlado com base numa fatura, dado que, em princípio, qualquer objeto de uma prestação pode ser utilizado quer para fins privados quer para fins económicos. Isto é válido mesmo para prestações de serviços que parecem ter caráter manifestamente privado, como, por exemplo, no caso de uma ida ao cinema que, em certos casos, podem destinar-se ao exercício de determinadas atividades económicas.

54. Também no caso em apreço não vejo como uma descrição detalhada, mas — no contexto de uma fatura — razoavelmente sucinta, de «serviços jurídicos prestados» pode fornecer uma resposta clara à questão de saber se esses serviços são utilizados para a atividade económica da recorrente no processo principal. Mesmo as descrições alternativas sugeridas pela República Portuguesa, como, por exemplo, «Patrocínio judiciário no processo X do Tribunal Y», não satisfazem a exigência relativa à possibilidade de realizar esse controlo. Com efeito, para apreciar o direito à dedução, seria necessário determinar também o objeto do processo X.

19 — V., neste sentido, logo acórdão Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, n.º 29).

20 — V., designadamente, acórdãos Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) e Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 39).

21 — V. n.º 33 *supra*.

22 — V. n.º 35 *supra*.

23 — V. n.ºs 37 a 39 *supra*.

24 — Acórdão Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

55. Em última análise, as dúvidas quanto à utilização de uma prestação para a atividade económica do seu destinatário só podem ser completamente eliminadas no contexto de uma fiscalização através de provas adicionais.

56. É certo que é no interesse do próprio destinatário da fatura exigir regularmente do emitente uma descrição, tão detalhada quanto possível, da prestação, para reduzir o esforço relacionado com a produção de provas adicionais no caso de fiscalização pela Administração Fiscal. Este incentivo para uma descrição detalhada da prestação não implica que requisitos indeterminados quanto à exatidão da descrição da prestação — por exemplo, «segundo as circunstâncias do caso concreto» — excluam desde logo juridicamente o exercício do direito à dedução. Precisamente porque o exercício do direito à dedução, nos termos do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA, depende, em princípio, da posse de uma fatura que preencha as condições do artigo 226.º da mesma diretiva, as exigências relativas ao conteúdo de uma fatura não devem ser exageradas e devem respeitar o princípio da segurança jurídica. Com efeito, em especial quando as normas do direito da União têm consequências financeiras — como neste caso o reconhecimento ou a negação do direito à dedução —, a jurisprudência exige que a sua aplicação seja previsível para os interessados [25].

57. Assim, do ponto de vista do controlo do direito à dedução do destinatário da fatura, não se afigura que existam mais requisitos quanto às menções na fatura sobre a natureza de uma prestação de serviços.

iii) Conclusão intercalar

58. Em suma, no presente caso, a descrição dos serviços prestados nas faturas só não preenche as condições do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA sobre a menção da «natureza» de uma prestação de serviços se o órgão jurisdicional de reenvio constatar que, no processo principal, o direito português prevê uma taxa reduzida de IVA só para determinados serviços jurídicos.

b) Quanto à extensão dos serviços prestados

59. Por força do artigo 226.º da diretiva IVA, tem de ser indicada na fatura não só a «natureza» dos serviços prestados mas também a sua «extensão». Assim, coloca-se ainda a questão de saber se a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» ou apenas «serviços jurídicos prestados até ao presente» descreve suficientemente a extensão dos serviços jurídicos.

60. A extensão dos serviços prestados corresponde à «quantidade» que, no respeitante à entrega de bens, deve ser mencionada na fatura, além da sua «natureza», nos termos do artigo 226.º da diretiva IVA. Assim, a fatura indica a *quantidade* dos serviços prestados.

61. Contudo, essa indicação falta no caso em apreço.

62. A menção da extensão dos serviços prestados também não é substituída pela menção do período durante o qual foram prestados. Com efeito, não se descortina quantos serviços foram prestados em cada período.

63. Uma indicação separada da extensão de um serviço prestado pode não ser necessária se a sua extensão resulta já suficientemente da descrição da sua natureza — em relação ao caso vertente, por exemplo, «Patrocínio judiciário no processo X do Tribunal Y». Contudo, isto não sucede no caso vertente. Com efeito, a descrição da natureza dos serviços prestados é tão geral («serviços jurídicos») que não permite determinar a sua extensão.

25 — V., por exemplo, acórdão Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

64. Nesta medida, as menções no caso em apreço não preenchem as condições do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA, dado que não indicam a extensão dos serviços prestados.

2. Data da prestação de serviços

65. Importa ainda examinar se, nas faturas, as menções «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» ou apenas «serviços jurídicos prestados até ao presente» respeitam o artigo 226.º, n.º 7, da diretiva IVA, por força do qual se deve indicar na fatura a data em que «foi efetuada, ou concluída [...] a prestação de serviços».

66. As faturas controvertidas só contêm a menção de um período ou da data final da prestação de vários serviços jurídicos, mas não datas concretas para cada serviço prestado. Contudo, não resulta das indicações do órgão jurisdicional de reenvio que a prestação de serviços tivesse unicamente por conteúdo estar à disposição durante um determinado período para prestações gerais de consultadoria [26]; pelo contrário, deve partir-se do princípio de que deviam ser faturados serviços prestados em concreto.

67. É certo que, nos termos do artigo 223.º da diretiva IVA, é admissível passar uma fatura que abrange várias prestações de serviços separadas. Mas isto não responde à questão de saber se nesta fatura recapitulativa deve ser indicada a data de cada serviço prestado ou se basta a menção do período durante o qual foram prestados vários serviços.

68. Importa de novo atender à finalidade da menção. Como se viu, a fatura serve, designadamente, para controlar o pagamento do imposto em causa pelo seu emitente [27]. Para tal, é também necessária a data da prestação de serviços. Com efeito, esta data — e não, por exemplo, a data de emissão da fatura — determina em princípio, nos termos do artigo 63.º da diretiva IVA, quando ocorreu o facto gerador do imposto na aceção do artigo 62.º, n.º 1, da diretiva IVA e, deste modo, também quais as normas fiscais aplicáveis *ratione temporis* a esta operação.

69. Contudo, o artigo 64.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê um regime especial para prestações de serviços que «deem origem a [...] pagamentos sucessivos», o que parece ser aqui o caso. Nesta situação, o facto gerador do imposto ocorre não na data da prestação de cada serviço, mas no termo do período ao qual a faturação se refere. Assim, nesta hipótese, para controlar o pagamento do imposto devido, não são necessárias as datas de todas as prestações de serviços efetuadas, mas apenas a menção de um período.

70. No presente caso, isto significa que a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» preenche as condições do artigo 226.º, n.º 7, da diretiva IVA, ao passo que a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente», que não indica a data do início do período de faturação, não preenche essas condições.

3. Conclusão

71. Em conclusão, as faturas em causa no presente caso não satisfazem, em primeiro lugar, as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da diretiva IVA quanto à menção da «extensão» dos serviços prestados, em segundo lugar, não satisfazem as exigências desta norma quanto à menção da «natureza» dos serviços prestados na medida em que o direito português prevê uma taxa reduzida

26 — V., sobre esta situação, acórdão Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — V. n.os 37 e 38 *supra*.

apenas para determinados serviços jurídicos e, em terceiro lugar, não satisfazem as exigências do artigo 226.º, n.º 7, da diretiva IVA quanto à menção da «data» de uma prestação de serviços na medida em que as faturas não contêm qualquer indicação sobre o início do correspondente período de faturação.

B – *Quanto ao direito à dedução*

72. Em segundo lugar, importa esclarecer quais as consequências do facto de uma fatura não conter todas as menções exigidas pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da diretiva IVA para o exercício do direito à dedução pelo destinatário da fatura.

73. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, para exercer o direito à dedução, é suficiente que o destinatário da fatura, que pretende obter a dedução, complete as menções que faltam na fatura através de outros documentos. Com efeito, em direito português, a Administração Fiscal tem a possibilidade de exigir informações adicionais do sujeito passivo que invoca um direito à dedução do IVA. A recorrente no processo principal também prestou estas informações adicionais à Administração Fiscal portuguesa.

74. De acordo com a descrição do litígio no processo principal pelo órgão jurisdicional de reenvio, entendo que no presente caso se verificam todos os requisitos materiais do direito à dedução previstos no artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA. Apenas a fatura não preenche as condições legais. Assim, importa examinar se o simples facto de uma fatura não conter todas as menções exigidas pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da diretiva IVA impede o exercício do direito à dedução.

1. Requisitos do exercício do direito à dedução

75. Para responder a esta questão, importa interpretar o artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA, que regula o exercício do direito à dedução. Esta norma prevê que, para poder exercer o direito à dedução nos termos do artigo 168.º, alínea a), o sujeito passivo deve «possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.° a 236.°».

76. O teor do regime legal é inequívoco. É certo que o sujeito passivo pode ter direito à dedução do IVA nos termos do artigo 168.º, alínea a), mesmo se não possuir uma fatura que preencha as condições do artigo 226.º da diretiva IVA. Mas, por força do artigo 178.º, alínea a), da mesma diretiva, não pode *exercer* este direito enquanto não possuir uma fatura que preencha as condições do artigo 226.º da diretiva IVA.

77. Esta exigência estrita de uma fatura regular para o exercício do direito à dedução é sublinhada do ponto de vista sistemático pelo artigo 181.º da diretiva IVA, que regula o exercício do direito à dedução no que respeita a aquisições intracomunitárias de bens a título oneroso, nos termos do artigo 168.º, alínea c), da mesma diretiva. Neste caso, o artigo 178.º, alínea c), da diretiva IVA prevê que, para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo tem também de «possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.° a 236.°». Contudo, ao abrigo do artigo 181.º da diretiva IVA, os Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo que não possua uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.° a 236.° a proceder à dedução. Ao invés, não existe uma disposição análoga para a dedução no caso de serviços prestados a título oneroso, dos quais se trata no presente processo. Cabe deduzir *a contrario* que nesta situação o direito da União impede os Estados-Membros de autorizarem a dedução nos termos do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA se o sujeito passivo não possuir uma fatura regular na aceção do artigo 226.º desta mesma diretiva.

78. Tudo ponderado, a jurisprudência do Tribunal de Justiça confirma também a indispensabilidade de uma fatura regular para o exercício do direito à dedução no caso de serviços prestados a título oneroso.

79. Antes de mais, importa distinguir o caso de uma fatura emitida com vícios do incumprimento de outras obrigações formais que, segundo a jurisprudência, não têm qualquer influência sobre o direito à dedução do IVA, como, por exemplo, a não inscrição do prestador [28] ou do destinatário da prestação [29] no registo do IVA ou o incumprimento de obrigações contabilísticas [30]. Com efeito, no caso de tais obrigações formais, não existe uma norma como a do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA, que faz depender o exercício do direito à dedução da posse de uma fatura regular.

80. Assim, as obrigações formais relativas a faturas encontram-se numa situação jurídica especial. Por este motivo, a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça faz depender o exercício do direito à dedução da condição de a fatura conter as menções previstas no artigo 226.º da diretiva IVA [31]. Mas os Estados-Membros não podem fazer depender esse exercício de *outros* requisitos relativos ao conteúdo de uma fatura, que não estejam previstos na diretiva IVA [32].

81. É certo que o Tribunal de Justiça sublinhou em vários acórdãos que, no contexto de operações sujeitas ao regime de autoliquidação, a dedução deve ser permitida quando estão preenchidas as condições materiais, mesmo se o sujeito passivo não observou certas condições formais [33], e nesta medida também qualificou em parte as menções nas faturas como condições formais negligenciáveis [34].

82. No entanto, esta jurisprudência não se pode aplicar ao caso em apreço. Por um lado, o regime de autoliquidação constitui um caso especial em que o destinatário da prestação é ao mesmo tempo o devedor do IVA *e* pode exercer o direito à dedução. Mas quando a dívida fiscal e a dedução coincidem na mesma pessoa a fatura não pode ter funções comparáveis às descritas no contexto do presente caso [35]. Por outro lado, nos litígios decididos pelo Tribunal de Justiça, para o exercício do direito à dedução, o direito da União só exigia que «[fossem cumpridas] as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro» [36]. Assim, nestes casos de regime de autoliquidação, o direito da União em matéria de IVA não previa precisamente que a posse de uma fatura regular fosse um requisito para o exercício do direito à dedução.

83. Para o presente processo, não é relevante que o Tribunal de Justiça, no caso específico do acórdão Polski Trawertyn, tenha aplicado a referida jurisprudência, que se refere exclusivamente ao caso especial do regime de autoliquidação, à alínea a) do artigo 178.º da diretiva IVA, aqui pertinente [37].

84. Na verdade, é manifesto que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça se limitou a constatar que, no caso de sucessão, a menção do antecessor jurídico na fatura não pode impedir o direito à dedução do sucessor [38]. Assim, nesse processo, a fatura continha uma menção que, embora incorreta, não podia obstar ao exercício do direito à dedução nos termos do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA.

28 — Acórdãos Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, n.º 36) e PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 40).

29 — Acórdãos Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.ºs 42 a 51) e Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58 a 61).

30 — Acórdão Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.ºs 63 a 72).

31 — Acórdãos Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 32); Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 47); e PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 40). Quanto à situação jurídica anterior, v., também, acórdão Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.ºs 25 a 36).

32 — Acórdãos Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 42) e Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 51).

33 — Acórdãos Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 63); Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42); EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 71); e Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 35); v. logo acórdão Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 51).

34 — Acórdãos Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, n.ºs 39 a 46) e Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.ºs 38 a 42).

35 — V. n.ºs 32 a 57 *supra*.

36 — Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Diretiva ou do artigo 178.º, alínea f), da diretiva IVA.

37 — Acórdão Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43).

38 — Acórdão Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 46), com referência às conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón apresentadas no mesmo processo (C-280/10, EU:C:2011:592, n.º 72).

85. Contudo, no presente caso, não se trata apenas de uma menção incorreta, mas da omissão total das menções necessárias numa fatura. A situação é diferente quando as menções exigidas no artigo 226.º da diretiva IVA não existem ou são insuficientes, ou quando existem, mas são incorretas [39]. No primeiro caso, nem são formalmente preenchidas as condições do artigo 178.º, alínea a), lido em conjugação com o artigo 226.º da diretiva IVA.

86. Acresce que só uma interpretação restritiva do acórdão Polski Trawertyn pode evitar uma contradição com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, já referida, que exige, para o exercício do direito à dedução, a posse de uma fatura que preencha as condições do artigo 226.º da diretiva IVA [40].

87. Logo, o facto de no presente caso as faturas não preencherem as condições do artigo 226.º, n.os 6 e 7, da diretiva IVA impede, em princípio, o exercício do direito à dedução nos termos do artigo 178.º, alínea a), desta diretiva. Para poder exercer o seu direito à dedução do IVA, o sujeito passivo tem por isso neste caso de solicitar ao emitente da fatura que a retifique [41].

2. Prestação de informações complementares

88. Além disso, coloca-se a questão de saber se, no contexto de uma inspeção fiscal, a prestação de informações complementares pode substituir as menções que faltam na fatura.

a) Fatura que compreende vários documentos

89. A este respeito, importa referir antes de mais a possibilidade de que os documentos apresentados a título complementar sejam, eles próprios, parte da fatura para efeitos do artigo 226.º da diretiva IVA.

90. Na verdade, não resulta das disposições da diretiva IVA que uma fatura tenha de consistir num único documento. Nos termos da definição legal do artigo 218.º da diretiva IVA, fatura é «qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico», desde que satisfaça as condições do capítulo 3 sobre «faturação». Não está, por isso, excluído que uma fatura compreenda vários documentos.

91. Mas, no caso de uma fatura composta por vários documentos, deve existir uma relação substancial suficiente entre eles. Isto resulta da aplicação analógica do artigo 219.º da diretiva IVA. O mesmo equipara a fatura «qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca». Assim, se o conteúdo de uma fatura só resulta de vários documentos, pelo menos um deles tem de conter uma referência suficiente aos outros. Senão, o conteúdo de uma fatura não resultaria dela própria, mas unicamente das afirmações do sujeito passivo, que alega existir uma relação entre dois documentos. Nessas condições, os documentos não poderiam ter a função de controlo da fatura [42] acima explicada.

92. Em face destes critérios, o órgão jurisdicional de reenvio terá de verificar, no processo principal, se os documentos apresentados pela recorrente no contexto da inspeção fiscal devem ser considerados parte da fatura correspondente, caso provenham igualmente do emitente da fatura.

39 — Quanto a esta última hipótese, v., igualmente, por um lado, acórdão Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, n.os 31 e 32) e, por outro, despacho Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, n.º 42).

40 — V. n.º 80 *supra*.

41 — Acórdãos Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.os 43 e 44) e Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 34).

42 — V. n.os 32 a 57 *supra*.

b) Princípio da proporcionalidade

93. Contudo, se o órgão jurisdicional de reenvio constatar que os documentos apresentados a título complementar não devem ser considerados parte de uma fatura na aceção do artigo 226.º da diretiva IVA, coloca-se a questão de saber se o conteúdo das faturas incompletas em causa pode ser completado por outras informações, para que o direito à dedução possa ser exercido.

94. Foi já constatado, é certo, que o artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA proíbe, em princípio, a dedução sem a posse de uma fatura regular, pelo que o sujeito passivo que pretende exercer o direito à dedução tem de obter primeiro do emitente uma fatura retificada [43]. Contudo, ao interpretar esta norma, importa também ter em conta o princípio da proporcionalidade [44]. Em virtude deste princípio, a ação das instituições da União não deve exceder o necessário para alcançar o objetivo prosseguido [45].

95. Se, num caso como o que está em apreço, graças às informações complementares, a verificação dos requisitos materiais do direito à dedução nos termos do artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA não é questionada, a exigência adicional imposta pelo artigo 178.º, alínea a), da mesma diretiva da posse de uma fatura que preencha as condições do artigo 226.º da diretiva IVA deve ainda prosseguir um objetivo determinado e também não deve ser excessivamente gravosa para o sujeito passivo.

96. Antes de mais, importa constatar que, numa situação em que não há dúvida de que se verificam os requisitos materiais do direito à dedução, a função de controlo de uma fatura está claramente ultrapassada, na medida em que a fatura serve para controlar a existência do direito à dedução [46]. Nessas condições, seria desproporcionado exigir de um sujeito passivo que exerce o seu direito à dedução que solicite ao emitente da fatura um complemento desta.

97. No entanto, como se viu, a fatura serve igualmente para controlar o pagamento do imposto devido pelo seu emitente [47]. No presente caso, o emitente possui apenas a cópia de uma fatura, que não satisfaz os requisitos do artigo 226.º da diretiva IVA. Nesta medida, a fatura e, em especial, a sua retificação têm ainda uma função de controlo. Com efeito, por um lado, com o pedido de retificação da fatura formulado pelo seu destinatário, o emitente da fatura é obrigado a controlar, por si próprio, se aplicou corretamente o IVA devido pela prestação faturada. Por outro lado, graças à retificação da fatura, as autoridades fiscais competentes para o emitente da fatura obtêm também uma base mais adequada para controlar se o emitente aplicou corretamente o imposto devido pela sua prestação.

98. Por consequência, atendendo a esta função de controlo da fatura pelo seu emitente, é em princípio proporcionado, num caso como o que aqui está em apreço, que o sujeito passivo tenha de obter uma retificação da fatura junto do outro contraente para poder exercer o seu direito à dedução. Isto aplica-se, em qualquer caso, quando a exigência dessa retificação não implica uma alteração do conteúdo do direito à dedução. A este respeito, poderá ser necessária uma apreciação diferente se o Tribunal de Justiça concluir, num processo paralelo [48], que a retificação de uma fatura — *prima facie* contra o disposto no artigo 167.º da diretiva IVA — também pode ter como consequência que o direito à dedução possa surgir mais tarde [49]. Independentemente disto, uma exceção à exigência de retificação da fatura para poder exercer o direito à dedução pode resultar do facto de a retificação da

43 — V. n.º 87 *supra*.

44 — V., sobre o princípio da interpretação conforme com o direito primário, acórdãos Sturgeon e o. (C-402/07, EU:C:2009:716, n.º 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, n.º 43); Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 32); e Comissão/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, n.º 40).

45 — V., designadamente, acórdãos Omega Air e o. (C-27/00 e C-122/00, EU:C:2002:161, n.º 62); Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, n.º 45); e Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, n.º 29).

46 — V. n.ºs 46 a 57 *supra*.

47 — V. n.ºs 32 a 45 *supra*.

48 — Processo Senatex (C-518/14; JO 2015, C 34, p. 12).

49 — Por exemplo, com base nos poderes dos Estados-Membros nos termos dos artigos 180.º e 182.º da diretiva IVA.

fatura já não desempenhar a sua função de controlo face ao seu emitente. Isto é de supor, em especial, quando a sociedade emitente já tiver sido liquidada por falta de património. Neste caso, já não é preciso o controlo do pagamento do imposto correto pelo emitente da fatura. Seria desproporcionado insistir numa retificação inútil [50].

99. Não tem de ser decidido, no presente caso, se o mesmo se aplica no caso de o emitente da fatura se recusar a fazer a retificação.

100. Segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, não há indícios de tal situação excecional. Logo, não é desproporcionado exigir da recorrente no processo principal que, para exercer o direito à dedução, obtenha do emitente uma retificação das faturas, para que estas satisfaçam os requisitos do artigo 226.º da diretiva IVA.

3. Em conclusão

101. Importa concluir que, nos termos do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA, não basta, em princípio, para exercer o direito à dedução, que o destinatário da fatura, que deseja proceder à dedução, complete as menções que faltam na fatura através de outras informações, se não se tratar de documentos que sejam, eles próprios, parte da fatura. A conclusão será diferente quando a retificação da fatura já não possa desempenhar a sua função de controlo face ao emitente da fatura.

VI – Conclusão

102. Tendo em conta o exposto, proponho que se responda à questão prejudicial do Tribunal Arbitral Tributário da seguinte forma:

«1) Uma fatura que contenha apenas a menção ‘serviços jurídicos prestados’ a título de descrição da natureza de uma prestação de serviços satisfaz os requisitos do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a menos que o direito nacional preveja, de modo conforme com o direito da União, uma diferença de tratamento em matéria de IVA para determinadas prestações de serviços jurídicos.

2) Uma fatura que contenha apenas a menção ‘serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente’ ou ‘serviços jurídicos prestados até ao presente’ a título de descrição da extensão de uma prestação de serviços não satisfaz os requisitos do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva 2006/112.

3) Uma fatura que contenha apenas a menção ‘serviços jurídicos prestados até ao presente’ a título de indicação da data de uma prestação de serviços não satisfaz os requisitos do artigo 226.º, n.º 7, da Diretiva 2006/112/CE.

4) Nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, para exercer o direito à dedução não basta, em princípio, que o destinatário da fatura, que deseja proceder à dedução, complete com outras informações as menções que, em violação do artigo 226.º, n.ºs 6 ou 7, da Diretiva 2006/112, faltam na fatura, se não se tratar de documentos que façam, eles próprios, parte da fatura. Sem retificação da fatura, o exercício do direito à dedução é possível quando a retificação já não possa desempenhar a sua função de controlo face ao emitente da fatura.»

50 — Isto não está em contradição com as considerações tecidas no acórdão Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), dado que só à primeira vista se referem aos efeitos de faturas incorretas; na verdade, dizem respeito aos requisitos materiais do direito à dedução.