Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

4 de junho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Princípios do direito da União — Respeito dos direitos de defesa — Procedimento fiscal — Exercício do direito à dedução em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Recusa do direito à dedução por conduta pretensamente inadequada dos fornecedores do sujeito passivo — Ato administrativo emitido pelas autoridades fiscais nacionais sem dar ao contribuinte em causa o acesso às informações e aos documentos que constituíram o fundamento do referido ato — Suspeita de fraude fiscal — Prática nacional que subordina o exercício do direito à dedução à posse de documentos comprovativos além das faturas — Admissibilidade»

No processo C-430/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj, Roménia), por Decisão de 15 de maio de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de junho de 2019, no processo

SC C.F. SRL

contra

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: M. Safjan (relator), presidente de secção, L. Bay Larsen e C. Toader, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da SC C.F. SRL, por T. D. Vidrean-Căpuşan e D. F. Paşcu, avocați,

– em representação do Governo romeno, inicialmente por E. Gane, A. Rotăreanu e C.-R. Canțăr, e, em seguida, por E. Gane, A. Rotăreanu, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa e dos princípios que regem a aplicação do regime comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pelos Estados-Membros.

2 Este pedido foi apresentado no contexto de um litígio que opõe a SC C.F. SRL (a seguir «CF») à Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Administração Distrital das Finanças Públicas de M., Roménia; a seguir «Agência Distrital») e à Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de C., Roménia; a seguir «Direção Regional») a respeito de um pedido de anulação dos atos administrativos tributários por meio dos quais foram impostas à CF obrigações fiscais adicionais em matéria de IVA e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 178.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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «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 nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI».

Direito romeno

4 O artigo 11.º, n.º 1, da Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 Que Aprova o Código Tributário), de 8 de setembro de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de setembro de 2015; a seguir «Código Tributário»), dispõe que, ao determinar o montante de uma taxa, de um imposto ou de uma contribuição social obrigatória, as autoridades fiscais podem não ter em conta uma transação que não tenha um fim económico, ajustando os seus efeitos tributários, ou podem reclassificar a forma de uma transação ou de uma atividade de modo que se reflita o conteúdo económico da transação ou da atividade.

5 O artigo 25.º, n.º 1, do Código Tributário prevê que, para determinar o resultado fiscal, são consideradas despesas dedutíveis as despesas suportadas para o desenvolvimento de atividades económicas, incluindo as reguladas pela legislação em vigor, bem como as taxas de inscrição, as quotas e contribuições pagas às câmaras de comércio e indústria, às organizações de empregadores e aos sindicatos.

6 O artigo 299.º, n.º 1, alínea a), do referido código prevê a obrigação de o sujeito passivo de IVA possuir, relativamente ao IVA pago ou devido a montante, uma fatura e, em determinados casos específicos, o comprovativo de pagamento.

7 Nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, da Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Lei n.º 207 Que Aprova o Código de Processo Tributário), de 20 de julho de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 547 de 23 de julho de 2015), na sua versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Código de Processo Tributário»):

«1. Nos limites das suas atribuições e das suas competências, a autoridade fiscal pode apreciar a relevância dos factos tributários utilizando os meios de prova previstos na lei e adotar a solução resultante das disposições legais e das constatações completas sobre todas as circunstâncias esclarecedoras do caso em apreço no momento de adoção de uma decisão. No exercício do seu poder de apreciação, a autoridade fiscal deve ter em conta o parecer escrito dirigido ao contribuinte em causa pela autoridade fiscal competente no âmbito da atividade de assistência e de orientação dos contribuintes, bem como a solução adotada pela autoridade fiscal num ato administrativo tributário ou por um órgão jurisdicional, numa decisão definitiva anterior, por factos análogos relativos ao mesmo contribuinte. No caso de a autoridade fiscal detetar diferenças entre a situação fiscal do contribuinte e as informações tidas em conta num parecer escrito ou num ato administrativo tributário relativo ao mesmo contribuinte, a autoridade fiscal pode registar os factos apurados em conformidade com a situação fiscal real e com a legislação fiscal, tendo a obrigação de indicar, por escrito, os motivos pelos quais não toma em consideração o parecer prévio.

2. O órgão fiscal exerce o seu direito de apreciação nos limites da razão e da equidade, assegurando um justo equilíbrio entre o objetivo prosseguido e os meios utilizados para o atingir.»

8 O artigo 9.º do Código de Processo Tributário, sob a epígrafe «Direito de audiência», dispõe, no seu n.º 1:

«Antes de tomar a decisão, a autoridade fiscal é obrigada a garantir a possibilidade de o contribuinte exprimir a sua posição sobre os factos e as circunstâncias relevantes para a decisão.»

9 O artigo 46.º deste código, sob a epígrafe «Conteúdo e fundamentação do ato administrativo tributário», prevê, no seu n.º 2:

«O ato administrativo tributário em suporte papel deve conter os seguintes elementos:

[…]

j) as menções relativas à audição do contribuinte.»

10 O artigo 49.º do referido código, sob a epígrafe «Nulidade do ato administrativo tributário», tem a seguinte redação:

«1. O ato administrativo tributário é nulo nos seguintes casos:

a) se tiver sido adotado em violação das disposições legais em matéria de competência;

b) se não incluir algum dos seus elementos relativos ao apelido, ao nome próprio e à qualidade do representante da autoridade fiscal, ao apelido, ao nome próprio ou à denominação do contribuinte, ao objeto do ato administrativo ou à assinatura do representante da autoridade fiscal, com a exceção prevista no artigo 46.º, n.º 6, bem como à autoridade fiscal de emissão;

c) se estiver viciado por um erro grave e manifesto. O ato administrativo tributário enferma de um erro grave e manifesto quando as causas que fundamentam a sua adoção padecem de um vício tão grave, que, se tivessem sido afastadas antes ou no momento da adoção do ato, este não teria sido adotado.

2. A nulidade pode ser declarada pela autoridade fiscal competente ou pela autoridade responsável pelo tratamento da reclamação, mediante pedido ou oficiosamente. Se a nulidade for declarada pela autoridade fiscal competente, essa decisão será depois notificada ao contribuinte.

3. São anuláveis os atos administrativos tributários que violem disposições legais diferentes das referidas no n.º 1. O disposto no artigo 50.º é aplicável *mutatis mutandis*.»

11 Nos termos do artigo 278.º, n.º 1, desse código:

«A apresentação de reclamação contenciosa administrativa não implica a suspensão da execução do ato administrativo tributário.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A CF é uma sociedade comercial de direito romeno, constituída em 2008, que tem como objeto social a exploração de recursos florestais. No período compreendido entre 29 de agosto de 2016 e 13 de abril de 2017, foi submetida a uma inspeção fiscal pela Agência Distrital relativa, por um lado, ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas correspondente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2016, e relativa, por outro lado, ao IVA referente ao período compreendido entre 1 de março de 2014 e 31 de dezembro de 2016.

13 Essa inspeção fiscal foi suspensa durante seis meses para permitir à Direção Regional, responsável pela luta contra a fraude, realizar um inquérito, no qual participou o Ministério Público junto do Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj, Roménia). O inquérito penal terminou com uma decisão de arquivamento.

14 No seu relatório de inspeção fiscal, a Agência Distrital indicou que as operações comerciais entre a CF e dois dos seus fornecedores eram fictícias, pelo facto de esses dois fornecedores — microempresas para as quais a taxa é de 3 % do volume de negócios, ao passo que a taxa aplicável à CF era de 16 % — não disporem da capacidade técnica e logística para prestar os serviços que faturaram à CF.

15 O representante legal da CF foi convidado a comparecer na sede da Agência Distrital para aí receber uma cópia desse relatório de inspeção fiscal.

16 A CF impugnou o referido relatório de inspeção fiscal e requereu acesso à totalidade do seu processo administrativo. Referiu não ter sido informada, no momento da inspeção fiscal, da forma como o inquérito penal influenciou a inspeção das autoridades fiscais.

17 Na sequência do indeferimento da sua reclamação por essas autoridades, a CF interpôs recurso no órgão jurisdicional de reenvio, a saber, o Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj).

18 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, segundo as autoridades fiscais romenas, a CF incorria em responsabilidade pela conduta fiscal inadequada dos seus fornecedores. Segundo as referidas autoridades, o caráter fictício das operações comerciais entre a CF e os ditos fornecedores decorria do facto de a CF não poder apresentar outros documentos comprovativos além da fatura. No entanto, em conformidade com a regulamentação romena, a fatura é o único documento comprovativo que o contribuinte é obrigado a apresentar para exercer o direito à dedução tanto em matéria de IVA como em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

19 Esse órgão jurisdicional observa que é impossível determinar a forma como a inspeção fiscal efetuada pela Agência Distrital foi influenciada pelo inquérito levado a cabo pela Direção Regional, responsável pela luta contra a fraude. Do mesmo modo, o referido órgão jurisdicional não tinha conhecimento dos indícios que levaram as autoridades fiscais a considerar que as operações comerciais realizadas entre a CF e os seus fornecedores eram fictícias.

20 Nestas condições, o Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) À luz do princípio do respeito dos direitos de defesa, como até ao momento definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça […], um ato administrativo [tributário] emitido contra um particular pode e deve ser punido com a nulidade expressa no caso de o particular não ter tido a possibilidade de aceder às informações com base nas quais foi proferido contra si o [referido] ato, apesar de em tal ato se mencionarem alguns elementos do processo administrativo?

2) Os princípios da neutralidade, da proporcionalidade e da equivalência obstam ao exercício do direito à dedução em matéria de IVA e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no caso de uma sociedade com uma conduta irrepreensível do ponto de vista fiscal, à qual foi negado o direito à dedução em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pela conduta fiscal dos fornecedores que se presume inadequada com base em elementos como a falta de recursos humanos, a falta de meios de transporte, aos quais acresce o facto de a autoridade tributária não fornecer a prova de qualquer atividade de que resulte a responsabilidade fiscal [ou] penal dos respetivos fornecedores?

3) É compatível com o direito da União uma prática nacional que sujeita o exercício do direito à dedução em matéria de IVA e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas à posse de outros documentos justificativos além das faturas, como por exemplo o valor orçamentado e o estado de adiantamento dos trabalhos, documentos justificativos adicionais que não estão definidos de forma clara e precisa na legislação fiscal nacional?

4) À luz do Acórdão no processo WebMindLicenses [(C-419/14, EU:C:2015:832), de 17 de dezembro de 2015], pode considerar-se que a situação em que um contribuinte adquire bens e serviços de outro contribuinte que beneficia de um regime fiscal diferente do regime do contribuinte em causa configura uma fraude fiscal?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

21 O Governo romeno contesta a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial tanto à luz do artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça como em razão da inexistência de uma regulamentação relevante do direito da União no que respeita à vertente do processo principal relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

22 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo julgador nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de relevância. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União pedida 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 não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que

lhe são submetidas e para compreender as razões pelas quais o tribunal nacional considera ter necessidade das respostas a essas questões para decidir o litígio de que é chamado a conhecer (Acórdão de 12 de dezembro de 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

23 No entanto, uma vez que a decisão de reenvio serve de fundamento ao processo de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça nos termos do artigo 267.º TFUE, é indispensável que o órgão jurisdicional nacional explicite, nessa decisão, o quadro factual e regulamentar em que se inscreve o litígio no processo principal e forneça um mínimo de explicações sobre as razões da escolha das disposições do direito da União cuja interpretação solicita e sobre o nexo que estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio que lhe foi submetido. Esses requisitos cumulativos que dizem respeito ao conteúdo de um pedido de decisão prejudicial figuram expressamente no artigo 94.º do Regulamento de Processo (Acórdão de 12 de dezembro de 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

24 No que respeita, mais especificamente, às exigências que figuram no artigo 94.º do Regulamento de Processo, há que observar que o presente pedido de decisão prejudicial contém os elementos factuais fundamentais e indica o teor das disposições tanto do direito da União como do direito nacional suscetíveis de ser aplicadas ao processo principal.

25 No que respeita, por outro lado, à vertente do processo principal relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, importa recordar que, quando a legislação nacional segue, para regular situações puramente internas, as soluções escolhidas pelo direito da União a fim de, por exemplo, evitar o aparecimento de discriminações contra cidadãos nacionais ou de eventuais distorções de concorrência, ou ainda assegurar um procedimento único em situações comparáveis, existe manifestamente um interesse da União em que, para evitar futuras divergências de interpretação, as disposições ou os conceitos de direito da União sejam interpretados de maneira uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devam aplicar (Acórdão de 24 de outubro de 2019, Belgische Staat, C-469/18 e C-470/18, EU:C:2019:895, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

26 Assim, justifica-se uma interpretação, pelo Tribunal de Justiça, de disposições do direito da União em situações que não estejam abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas disposições, quando estas se tenham tornado direta e incondicionalmente aplicáveis a tais situações por força do direito nacional, a fim de assegurar um tratamento idêntico a essas situações e às abrangidas pelo âmbito de aplicação das referidas disposições (Acórdão de 24 de outubro de 2019, Belgische Staat, C-469/18 e C-470/18, EU:C:2019:895, n.º 23).

27 Tendo o órgão jurisdicional de reenvio exposto de forma precisa que é esse o caso no que respeita à vertente do processo principal relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, há que considerar, tendo em conta estas considerações, que o presente pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que, se, no âmbito de procedimentos administrativos nacionais de inspeção e de determinação do valor tributável do IVA, um sujeito passivo não teve a possibilidade de aceder às informações que figuram no seu processo administrativo e que foram tomadas em consideração na adoção de uma decisão administrativa que lhe impõe obrigações fiscais adicionais, esse princípio exige que a referida decisão seja anulada.

29 Nesta matéria, importa recordar que o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da União que é aplicável sempre que a Administração se proponha a adotar, relativamente a uma pessoa, um ato desfavorável. O referido princípio geral aplica-se em circunstâncias nas quais a Administração sujeita os contribuintes a um procedimento de inspeção fiscal para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no território do Estado-Membro em causa e para lutar contra a fraude (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.os 26 e 27, e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 40).

30 Integra o respeito pelos direitos de defesa o direito de audiência, que garante que qualquer pessoa tenha a possibilidade de dar a conhecer o seu ponto de vista, de maneira útil e efetiva, no decurso do procedimento administrativo e antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses. Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a regra segundo a qual deve ser dada ao destinatário de uma decisão desfavorável a possibilidade de apresentar as suas observações antes de a mesma ser tomada destina-se a permitir que a autoridade competente tenha utilmente em conta todos os elementos relevantes. A fim de assegurar uma proteção efetiva da pessoa em causa, essa regra tem, designadamente, por objetivo permitir que essa pessoa possa corrigir um erro ou invocar determinados elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser tomada, não ser tomada ou ter determinado conteúdo (v., neste sentido, Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

31 Embora as autoridades fiscais nacionais não estejam sujeitas a uma obrigação geral de facultar o acesso integral ao processo de que dispõem nem de comunicar oficiosamente os documentos e as informações em que se baseia a decisão prevista, a verdade é que, nos procedimentos administrativos relativos à inspeção e à determinação da matéria coletável do IVA, um particular deve ter a possibilidade de obter a comunicação, a seu pedido, das informações e dos documentos que integram o processo administrativo e que a autoridade pública tomou em consideração quando adotou a sua decisão, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição do acesso às referidas informações e aos referidos documentos (Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.os 32 e 39).

32 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as autoridades fiscais nacionais recusaram comunicar ao sujeito passivo as informações relevantes que este pediu em tempo útil e não referiram nenhum objetivo de interesse geral que justificasse essa recusa.

33 Neste contexto, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se lhe incumbe declarar a nulidade absoluta da decisão administrativa que impõe obrigações fiscais adicionais ao referido sujeito passivo.

34 A este respeito, importa recordar que, quando nem as condições em que deve ser assegurado o respeito dos direitos de defesa nem as consequências da violação destes direitos forem fixadas pelo direito da União, essas condições e essas consequências são regidas pelo direito nacional, desde que as medidas adotadas neste sentido sejam equivalentes àquelas de que beneficiam os particulares em situações de direito nacional comparáveis (princípio da equivalência) e não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (Acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 75).

35 No que respeita, mais especificamente, ao princípio da efetividade, o Tribunal de Justiça declarou que este não exige que uma decisão impugnada, porquanto adotada em violação dos direitos de defesa, seja anulada na totalidade dos casos. Com efeito, uma violação dos direitos de defesa só implica a anulação da decisão tomada no termo do procedimento administrativo em causa se, na inexistência dessa irregularidade, o procedimento pudesse conduzir a um resultado diferente (v., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.os 78 e 79).

36 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar em que medida o procedimento de inspeção fiscal poderia ter conduzido a um resultado diferente se a CF tivesse podido ter acesso ao processo durante o referido procedimento administrativo.

37 Atendendo ao que precede, há que responder à primeira questão que o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que, se, no âmbito de procedimentos administrativos nacionais de inspeção e de determinação do valor tributável do IVA, um sujeito passivo não teve a possibilidade de aceder às informações que figuram no seu processo administrativo e que foram tomadas em consideração na adoção de uma decisão administrativa que lhe impõe obrigações fiscais adicionais, quando o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se verificar que, sem essa irregularidade, o procedimento poderia ter conduzido a um resultado diferente, esse princípio exige que essa decisão seja anulada.

Quanto às segunda a quarta questões

38 Com a segunda a quarta questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, perante meras suspeitas não fundamentadas da Administração Fiscal nacional quanto à realização efetiva das operações económicas que deram origem à emissão de uma fatura, os princípios que regem a aplicação, pelos Estados-Membros, do regime comum do IVA, especialmente os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que seja recusado ao sujeito passivo destinatário desta fatura o direito à dedução do IVA, se este não estiver em condições de apresentar, além da fatura, outros comprovativos da realidade das operações económicas realizadas.

39 A título preliminar, importa precisar que cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar os efeitos da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça em resposta a estas questões na vertente do processo principal relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

40 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de os sujeitos passivos deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante, usados para efeitos das suas operações tributáveis a jusante, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. Como o Tribunal de Justiça já declarou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

41 O sistema comum do IVA garante, assim, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

42 Posto isto, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e contra eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA, e o Tribunal de Justiça já declarou repetidas vezes que os particulares não podem invocar de forma fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União. Assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 34).

43 Embora seja o que sucede quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude, é também o que acontece quando um sujeito passivo sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA. Assim, o direito à dedução só pode ser

recusado a um sujeito passivo se, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que este sujeito passivo, ao qual foram fornecidos os bens ou prestados os serviços que estão na base do direito à dedução, sabia ou deveria saber que, ao adquirir esses bens ou serviços, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante na cadeia dessas entregas ou dessas prestações (Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 35).

44 Cabe à Administração Fiscal nacional competente provar, a partir de elementos objetivos e não exigindo do destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que esse destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 50).

45 Uma vez que o direito da União não prevê regras relativas às modalidades de produção de prova em matéria de fraude ao IVA, esses elementos objetivos devem ser demonstrados pela Administração Fiscal nacional competente em conformidade com o regime probatório previsto no direito nacional. No entanto, esse regime não deve atentar contra a eficácia do direito da União e deve respeitar os direitos garantidos por esse direito, especialmente pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 37 e jurisprudência aí referida).

46 A este respeito, importa recordar que a determinação das medidas que podem, num caso concreto, ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo que pretende exercer o seu direito à dedução do IVA para se certificar de que as suas operações não estão envolvidas numa fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das circunstâncias do referido caso concreto (Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 51).

47 É certo que esse sujeito passivo se pode ver obrigado, quando disponha de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, a colher informações sobre o operador ao qual tenciona comprar bens ou serviços, a fim de se certificar da sua fiabilidade, mas a Administração Fiscal nacional competente não lhe pode exigir, de uma maneira geral, que, por um lado, verifique se o emitente da fatura referente aos bens e serviços a título dos quais é requerido o exercício desse direito dispunha dos bens em causa e podia entregá-los e cumpriu as suas obrigações declarativas e de pagamento do IVA, para se certificar da inexistência de irregularidades ou de fraude a nível das operações a montante, ou, por outro lado, que disponha de documentos a esse respeito (Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 52).

48 Não estando a apresentação desses documentos adicionais prevista no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA e podendo afetar, de forma desproporcionada, o exercício do direito à dedução e, portanto, o princípio da neutralidade, a Administração Fiscal nacional competente não pode exigir, de uma maneira geral, essa apresentação.

49 Nestas condições, há que responder à segunda a quarta questões que os princípios que regem a aplicação, pelos Estados-Membros, do regime comum do IVA, especialmente os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, perante meras suspeitas não fundamentadas da Administração Fiscal nacional quanto à realização efetiva das operações económicas que deram origem à emissão de uma fatura, seja recusado ao sujeito passivo destinatário dessa fatura o direito à dedução do IVA, se este não estiver em condições de apresentar, além da referida fatura, outros comprovativos da realidade das operações económicas realizadas.

Quanto às despesas

50 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 (Sexta Secção) declara:

1) **O princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que, se, no âmbito de procedimentos administrativos nacionais de inspeção e de determinação do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado, um sujeito passivo não teve a possibilidade de aceder às informações que figuram no seu processo administrativo e que foram tomadas em consideração na adoção de uma decisão administrativa que lhe impõe obrigações fiscais adicionais, quando o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se verificar que, sem essa irregularidade, o procedimento poderia ter conduzido a um resultado diferente, esse princípio exige que essa decisão seja anulada.**

2) **Os princípios que regem a aplicação, pelos Estados-Membros, do regime comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), especialmente os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, perante meras suspeitas não fundamentadas da Administração Fiscal nacional quanto à realização efetiva das operações económicas que deram origem à emissão de uma fatura, seja recusado ao sujeito passivo destinatário dessa fatura o direito à dedução do IVA, se este não estiver em condições de apresentar, além da referida fatura, outros comprovativos da realidade das operações económicas realizadas.**

Assinaturas