Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 8 de julho de 2021 [1]

Processo C-156/20

Zipvit Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido)]

«Reenvio prejudicial — Direito fiscal — Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 168.º e 178.º, alínea a) — Constituição do direito à dedução numa operação a montante erradamente considerada isenta — IVA incluído no preço apesar do erro — Período em que se verifica a constituição do direito à dedução — IVA devido ou liquidado — Posse de uma fatura como requisito material — Distinção em relação aos requisitos formais do direito à dedução»

I. Introdução

1. Duas empresas consideraram conjuntamente, em concordância com a opinião da Administração Fiscal, mas de forma incorreta à luz do direito da União, que uma prestação de serviços estava isenta de IVA. Consequentemente, acordaram, faturaram e pagaram apenas um preço sem IVA. Depois de o erro ter sido detetado, a Administração Fiscal, «prescindiu», provavelmente também por motivos de simplificação administrativa, da cobrança *a posteriori* ao prestador de serviços, uma vez que muitos beneficiários dos serviços passariam a ter direito à dedução. Do ponto de vista fiscal, tal seria um mero «jogo de soma zero», administrativamente muito dispendioso para todas as partes. Depois de ter decorrido o prazo de prescrição em relação ao prestador de serviços, o beneficiário da prestação (no presente caso, a Zipvit) exerceu o seu direito à dedução. No entanto, uma vez que não existia uma fatura que apresentasse o IVA em separado, a Administração Fiscal recusou esta dedução.

2. Neste contexto, surgiram duas posições que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial. Por um lado, a que defende que os artigos 73.º, 78.º e 90.º da Diretiva 2006/112 permitem concluir que o valor tributável do IVA é sempre tudo o que o prestador recebeu efetivamente. Consequentemente, poderia ter-se constituído, com base nesta conclusão, um direito da Zipvit à dedução do IVA. Por outro lado, a posição que defende que por força do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo Vădan [2],

[1] Língua original: alemão.

[2] Acórdão de 21 de novembro de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

surgiram novamente dúvidas quanto à relevância de uma fatura para efeitos de dedução do IVA. Assim, coloca-se, em especial, a questão de saber se uma fatura é necessária para a dedução do IVA.

3. Por conseguinte, o Supremo Tribunal do Reino Unido tem dúvidas sobre a conformidade com o direito da União da recusa por parte da Administração Fiscal da dedução do IVA. Em contrapartida, a Comissão Europeia tem um entendimento diferente quando afirma o seguinte: «The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.»

4. Contudo, por vezes, uma resposta aparenta apenas ser simples, mas a verdade vem a revelar-se não ser assim tão simples, quando se procura uma solução que também tenha em conta a dogmática, a sistemática e a redação da Diretiva 2006/112. O facto de a dedução do IVA a montante não pressupor que o sujeito passivo tenha efetuado qualquer pagamento é suficiente para demonstrar que a justificação que a Comissão sugere não pode estar correta. Este denominado princípio da exigibilidade imediata do imposto com base no valor acordado é reconhecido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça [3] e passou a resultar também entretanto da diretiva. Assim, a questão de saber se a Zipvit não pagou nenhum preço (0), se pagou um valor líquido (100) ou um valor bruto (120) à contraparte é, em princípio, irrelevante para efeitos do direito à dedução.

5. Em face do exposto, cabe aqui ao Tribunal de Justiça apreciar outras questões fundamentais do direito do imposto sobre o valor acrescentado, que não são propriamente simples. Assim, coloca-se a questão de saber se se entende que o IVA está sempre incluído no preço quando a operação está (objetivamente) sujeita a IVA, mesmo que as partes no contrato e a Administração Fiscal (subjetivamente) considerem que se trata de uma operação isenta. Em caso de resposta afirmativa a esta questão, pode o beneficiário da prestação exigir então a isenção do pagamento deste IVA já incluído no preço, apesar de o prestador de serviços não o ter descontado (erradamente) da contraprestação e, por conseguinte, também não o ter repercutido no beneficiário da prestação? O IVA «devido», na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, abrange o IVA devido concretamente pelo prestador de serviços (neste caso, por força da prescrição já não é devido qualquer IVA) ou o IVA que em termos abstratos (ou seja, nos termos da lei, e, neste caso, pelo menos, nos termos do direito da União), normalmente é devido?

6. Uma vez que o prestador, ao considerar erradamente que a sua prestação ou o seu serviço estão isentos de imposto, não emite, naturalmente, nenhuma fatura de IVA, a função da fatura à luz do direito do IVA assume aqui novamente [4] uma relevância decisiva para a dedução do IVA a montante por parte do beneficiário da prestação. Com efeito, a dedução só seria possível, independentemente das questões acima referidas, se a posse de uma fatura que apresente o IVA em separado não fosse um requisito da dedução.

[3] V., por exemplo, Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 63).

[4] O presente caso está estreitamente relacionado com a questão suscitada no processo Wilo Salmson France (C-80/20) relativa à função de uma fatura com a menção do IVA em separado para a dedução por parte do beneficiário da prestação ou do beneficiário da fatura. V., a este respeito, igualmente as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

7. O artigo 63.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [5] (a seguir «Diretiva IVA») regula o momento em que ocorre o facto gerador do imposto e o imposto se torna exigível:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços».

8. O artigo 73.º da Diretiva IVA diz respeito ao valor tributável:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações».

9. O artigo 78.º da Diretiva IVA esclarece os elementos que compõem o valor tributável.

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA; […]»

10. O artigo 90.º da Diretiva IVA regula a alteração *a posteriori* do valor tributável e as consequências jurídicas para o prestador:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

11. O artigo 93.º, primeiro período, da Diretiva IVA diz respeito à aplicação da taxa ao valor tributário apurado e estabelece o seguinte:

«A taxa aplicável às operações tributáveis é a taxa em vigor no momento em que ocorre o facto gerador.»

[5] Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1) com a redação em vigor nos anos controvertidos (de 2007 a março de 2010), que entretanto foi alterada pela Diretiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010 (JO 2010, L 72, p. 1). No entanto, no ano controvertido de 2006, a regulamentação anterior [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 (JO 1977, L 145, p. 1)], ainda é aplicável, mas as suas disposições tinham, na parte que nos interessa para o presente caso, um teor fundamentalmente igual.

12. Em relação à taxa normal, o artigo 96.º da Diretiva IVA prevê o seguinte:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

13. O artigo 167.º da Diretiva IVA diz respeito à constituição do direito à dedução e tem o seguinte teor:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

14. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA regula o âmbito material da dedução:

«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.»

15. Por seu turno, o artigo 178.º desta diretiva regula o exercício do direito à dedução:

«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.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[…]

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

16. O artigo 203.º da Diretiva IVA assegura um sincronismo entre o IVA incluído na fatura emitida e o IVA devido. Este artigo prevê o seguinte:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

17. O artigo 226.º da Diretiva IVA estabelece as menções obrigatórias de uma fatura:

«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.º e 221.º são as seguintes:

[…]

8. O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;

9. A taxa do IVA aplicável;

10. O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção; […]»

B. Direito do Reino Unido

18. O Reino Unido transpôs a Diretiva IVA e o ato legislativo que a antecedeu mediante a Value Added Tax Act 1994 (Lei do IVA de 1994, a seguir «VATA»).

III. Processo principal

19. A sociedade Zipvit Ltd (a seguir «recorrente») exerce a atividade comercial de venda de vitaminas e minerais pelo correio. No período entre 1 de janeiro de 2006 e 31 de março de 2010, a Royal Mail prestou à recorrente um certo número de serviços postais ao abrigo de contratos que tinham sido objeto de negociação individual com a Zipvit.

20. A Royal Mail é o serviço público postal do Reino Unido. O artigo 132.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros isentam «as prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção dos transportes de passageiros e das telecomunicações». Quando da transposição desta disposição, o legislador e a Administração Fiscal interpretaram-na como abrangendo todos os serviços postais prestados pela Royal Mail. A lei nacional de transposição, a VATA, continha uma disposição nesse sentido (anexo 9, grupo 3, n.º 1) e a Administração Fiscal publicou *Guidance Notes* (orientações) nesse sentido.

21. O contrato ao abrigo do qual a Royal Mail prestava os serviços previa que todas as despesas de franquia em que era mencionado serem a pagar pela recorrente estavam isentas de IVA, que a recorrente «pagará o IVA eventualmente devido a título de franquia e de outros encargos à taxa correspondente» e que «o IVA será calculado e pago sobre [o preço comercial dos serviços]». Assim, na medida em que era devido IVA sobre a prestação dos serviços, o preço total a pagar pela recorrente ao abrigo do contrato por essa prestação era o preço comercial acrescido de IVA.

22. Contudo, devido à lei e orientações nacionais, bem como ao entendimento usual mas incorreto, segundo o qual os serviços estavam isentos de IVA, as faturas emitidas pela Royal Mail à recorrente relativamente a esses serviços exibiam a menção «E» («exempt») correspondente à isenção, não indicavam o montante devido a título de IVA e cobravam apenas à recorrente o preço comercial dos serviços. A recorrente pagou integralmente à Royal Mail os montantes constantes das faturas e, durante o período em que foram efetuadas as prestações, não apresentou qualquer pedido para recuperar o IVA pago a montante respeitante a essas prestações.

23. Uma vez que a Royal Mail entendeu que os serviços estavam isentos e não cobrou o IVA nas faturas que emitiu, não declarou nem entregou à Administração Fiscal (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (a seguir «Administração Fiscal») qualquer montante relativo ao IVA correspondente à prestação desses serviços. A Administração Fiscal incorreu no mesmo erro, ou seja, contribuiu para o erro dos intervenientes, ao ter publicado uma *Tax Guidance* (orientação fiscal) com a descrição da situação jurídica no mesmo sentido. Consequentemente, também não exigiu que a Royal Mail lhe entregasse o IVA.

24. Esta abordagem manteve-se durante vários anos até ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de abril de 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) que declarou que a isenção dos serviços postais só se aplicava às prestações de serviços efetuados pelos serviços públicos postais nessa qualidade e não às prestações de serviços cujas condições foram negociadas individualmente.

25. Segundo esta interpretação da Diretiva IVA realizada pelo Tribunal de Justiça, os serviços em causa no presente processo deveriam, durante o período relevante, ter sido tributados à taxa normal. A Royal Mail devia ter cobrado à recorrente um preço total pela prestação dos serviços equivalente ao preço comercial acrescido do IVA à taxa aplicável e devia ter declarado e entregue o IVA à Administração Fiscal.

26. Com base no Acórdão TNT Post UK, a recorrente dirigiu agora pedidos de dedução do IVA pago a montante relativamente aos serviços prestados. Estes pedidos foram calculados com base no facto de se dever considerar que os preços efetivamente pagos pelas prestações de serviços incluem IVA. Os valores reclamados pela recorrente a título do IVA pago a montante sobre as prestações em causa ascendem a 415 746 GBP (o que corresponde a cerca de 480 000 euros) acrescidos de juros. O presente processo é um caso paradigmático no que respeita a prestações de serviços efetuadas pela Royal Mail que também foram incorretamente tratadas como isentas de imposto. O órgão jurisdicional de reenvio estima o valor total dos pedidos apresentados contra a Administração Fiscal entre 500 milhões e 1 000 milhões de libras esterlinas GBP (o que corresponde a cerca de 575 milhões e 1,15 mil milhões de euros).

27. A Administração Fiscal indeferiu os pedidos da recorrente. Este indeferimento teve por base o facto de a recorrente se ter contratualmente obrigado a pagar o IVA relativo ao preço comercial dos serviços, mas não lhe ter sido cobrado o IVA nas faturas correspondentes e não o ter pagado.

28. Entretanto, a Administração Fiscal fez averiguações junto da Royal Mail para determinar precisamente os serviços desta última que foram afetados pelo Acórdão TNT Post UK. Em julho de 2010, ainda não tinha decorrido o prazo de prescrição aplicável à luz do direito nacional de 6 anos que consta da Section 5 da Limitation Act 1980 (Lei de 1980 sobre a Prescrição) para a propositura de uma ação de incumprimento por parte da Royal Mail para que lhe fosse pago o preço total que lhe era devido pelas prestações realizadas (ou seja, o montante equivalente ao montante do IVA devido a título dessa prestação, calculado com base no preço comercial dos serviços). Mas propor ações de incumprimento contra todos os clientes relevantes da Royal Mail abrangidos pelo Acórdão TNT Post (incluindo a recorrente), seria muito dispendioso e administrativamente oneroso para a Royal Mail; esta não intentou essas ações, tanto mais que não tinha interesse comercial em fazê-lo.

29. Naquele momento, os prazos de prescrição previstos no direito tributário, na Section 73, n.º 6, e na Section 77, n.º 1, da VATA ainda não tinham decorrido. Contudo, a Administração Fiscal considerou que não deveria enviar os avisos de liquidação, uma vez que as prestações de serviços estavam isentas de IVA ao abrigo do direito nacional em vigor e a Royal Mail não tinha, de facto, recebido da recorrente o IVA respeitante às prestações de serviços. Além disso, a Administração Fiscal considerou que tinha gerado na Royal Mail uma confiança legítima digna de proteção jurídica no sentido de que não era necessário cobrar o IVA respeitante às prestações de serviços, pelo que a Royal Mail se poderia opor, previsivelmente com êxito, a quaisquer tentativas de lhe emitir liquidações tributárias em matéria de IVA respeitantes aos serviços prestados.

30. A recorrente recorreu da decisão de reapreciação da Administração Fiscal para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido]. Nessa data, o prazo de prescrição para a Royal Mail propor uma ação de incumprimento contra a recorrente para obter o pagamento do preço total devido pelas prestações de serviços já tinha decorrido em relação à maior parte dos serviços já prestados. O direito de a Administração Fiscal emitir um aviso de liquidação à Royal Mail estava também amplamente, se não inteiramente, prescrito.

31. O First-tier Tribunal (Tribunal de Primeira Instância) negou provimento ao recurso. Considerou que a Administração Fiscal não tinha um crédito fiscal que fosse exigível à Royal Mail. Afirmou que a Royal Mail não tinha emitido qualquer fatura demonstrativa de que o IVA era devido. Além disso, a Administração Fiscal não tinha fixado à Royal Mail qualquer montante a título de IVA. Nestas circunstâncias, não existia qualquer IVA «devido ou pago» pela Royal Mail no que respeita às prestações de serviços na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA.

32. Além disso, uma vez que a recorrente não dispunha de faturas fiscais válidas no que respeita às prestações de serviços que mostrassem que tinha havido cobrança do IVA, não tinha o direito à dedução. O reembolso de um IVA pago a montante fictício à recorrente no que respeita aos serviços prestados constituiria um ganho imerecido para a recorrente. Tal significaria, em termos económicos, que a recorrente teria recebido os serviços por um preço consideravelmente inferior ao seu valor comercial real. A recorrente interpôs recurso. O Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal Tributário Superior (Secção Tributária), Reino Unido] negou provimento ao recurso.

33. O recurso da recorrente para o Court of Appeal (Tribunal de Recurso, Reino Unido) também não obteve êxito. Após uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o Court of Appeal (Tribunal de Recurso) declarou que era condição prévia necessária para que a recorrente pudesse exercer qualquer direito à dedução do IVA no que respeita aos serviços prestados, que pudesse ter apresentado faturas de IVA que demonstrassem que o IVA tinha sido cobrado no que respeita às prestações de serviços, em conformidade com o artigo 226.º, n.os 9 e 10, da Diretiva IVA. O Court of Appeal (Tribunal de Recurso) considerou que a questão relativa à faturação consubstanciava um «acte clair». A recorrente apresentou agora recurso de «Revision» no órgão jurisdicional de reenvio.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação no Tribunal de Justiça

34. Por Despacho de 1 de abril de 2020, o Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido) submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão prejudicial:

1) Quando (i) a autoridade tributária, o prestador de serviços e o comerciante que seja sujeito passivo interpretam erradamente a legislação europeia em matéria de IVA e consideram que uma prestação tributável à taxa normal está isenta de IVA (ii) o contrato celebrado entre o prestador de serviços e o comerciante estipulava que o preço da prestação estava isento de IVA e que, se o IVA fosse devido, o comerciante deveria suportar o seu pagamento (iii) o prestador de serviços nunca exigiu e já não pode exigir ao comerciante o pagamento do IVA adicional devido por este, e (iv) a autoridade tributária não pode, ou já não pode (por ter decorrido o prazo de prescrição), reclamar do prestador de serviços o IVA que deveria ter sido pago, tem a diretiva por efeito que o preço efetivamente pago é a combinação do valor líquido

exigível e do IVA devido, podendo assim o comerciante reclamar a dedução do imposto «pago» a montante, conforme previsto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva, quando esse imposto diz efetivamente respeito a essa prestação?

2) Subsidiariamente, pode o comerciante, nestas circunstâncias, reclamar a dedução do imposto pago a montante ao abrigo do disposto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva, enquanto IVA «devido» respeitante a essa prestação?

3) Quando a autoridade tributária, o prestador de serviços e o comerciante que seja sujeito passivo interpretam erradamente a legislação europeia em matéria de IVA, e consideram que uma prestação tributável à taxa normal está isenta de IVA, de modo que o comerciante não pode apresentar à autoridade tributária uma fatura de IVA em conformidade com o artigo 226.º, n.os 9 e 10, da diretiva, relativamente à prestação de serviços que lhe foi efetuada, tem o comerciante direito à dedução do imposto pago a montante nos termos do artigo 168.º, alínea a), da diretiva?

(4) Para responder às questões (1) a (3):

   (a) é relevante determinar se o prestador de serviços pode invocar a confiança legítima ou qualquer outro meio de defesa, resultante do direito nacional ou do direito da União, contra qualquer tentativa da autoridade tributária de emitir um aviso de liquidação para o pagamento do montante correspondente ao IVA respeitante à prestação?

   (b) é relevante que o comerciante tenha sabido ao mesmo tempo que a autoridade tributária e o prestador de serviços que a prestação em causa não estava de facto isenta, ou que tenha os mesmos meios de conhecimento que estes, e de que poderia ter-se proposto pagar o IVA devido respeitante à prestação (calculado com base no preço comercial desta), de forma a que tal imposto pudesse ter sido colocado à disposição da autoridade tributária, mas não o tenha feito?

35. No processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas a recorrente, o Reino Unido, o Reino de Espanha, a República Checa, a República Helénica e a Comissão Europeia.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto à compreensão das questões prejudiciais

36. O presente pedido de decisão prejudicial diz respeito à situação, que não é rara, na qual só com base na jurisprudência dos tribunais tributários ou, tal como neste caso, do Tribunal de Justiça, se verifica que o tratamento fiscal de determinadas operações que foi adotado durante anos (neste caso, de determinados serviços postais) era incorreto. No caso em apreço, foi adotado no Reino Unido um entendimento sobre o alcance de uma disposição relativa às isenções fiscais mais amplo do que o permitido pelo direito da União tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça.

37. Quando esta (nova) jurisprudência conduz a um direito a imposto mais elevado por parte do Estado, a Administração Fiscal tenta, normalmente, invocando a situação jurídica objetiva, liquidar *a posteriori* o IVA à empresa prestadora, no que respeita também às operações já realizadas no passado. Tal suscita desde logo a questão de saber se no caso de um imposto

indireto sobre o consumo, relativamente ao qual a empresa sujeita ao imposto age apenas como cobradora de impostos por conta do Estado [6], se pode realmente exigir que a empresa antecipe esta jurisprudência. Em especial, deve ser tido em conta que um cobrador por conta do Estado não tem a obrigação de ter mais conhecimento do direito fiscal do que o Estado e, por conseguinte, também deve poder confiar nas respetivas disposições administrativas. A situação torna-se particularmente delicada quando, tal como no presente caso, a própria Administração Fiscal incorreu no mesmo erro que o sujeito passivo (neste caso, a Royal Mail) e o legislador nacional, manifestamente, também tratou a prestação como estando isenta.

38. No entanto, as questões prejudiciais submetidas dizem respeito ao reverso da medalha, ou seja, à dedução por parte do beneficiário da prestação. Se se entender que as prestações recebidas devem ser tratadas como estando isentas, o beneficiário da prestação não tem direito à dedução. Contudo, se, por força da jurisprudência, se concluir que a operação estava (do ponto de vista objetivo) efetivamente sujeita a imposto, a dedução pode, em princípio, ser tida em consideração.

39. Normalmente, em caso de erro sobre a taxa do imposto, a empresa prestadora, se tal lhe for permitido à luz do direito civil, aumentaria o preço pelo valor do respetivo IVA e emitiria ao beneficiário da prestação uma fatura (mais elevada) correspondente. O beneficiário da prestação pagaria esta fatura e, com a mesma, poderia então neutralizar o encargo adicional correspondente ao IVA no âmbito da dedução.

40. Contudo, no presente caso, foi escolhida uma abordagem diferente que levou a que o órgão jurisdicional de reenvio submetesse as questões prejudiciais. Com efeito, o beneficiário da prestação não teve efetivamente de suportar nenhum IVA adicional, uma vez que o prestador não aumentou o seu preço acrescentando o valor do IVA. O prestador pôde prescindir de o fazer, uma vez que a própria Administração Fiscal renunciou à fixação do IVA *a posteriori*, pelos motivos acima referidos, mais concretamente porque a prestação estava isenta de imposto ao abrigo do direito nacional.

41. Porém, uma vez que a prestação estava objetivamente sujeita a imposto nos termos do direito da União e a recorrente pagou um determinado preço, a mesma defende que o IVA devido ao abrigo do direito da União estava objetivamente incluído neste preço. A recorrente também pode neutralizar este «IVA devido», nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, mesmo que a Royal Mail nunca tenha, por falta de apuramento do mesmo, entregado este «IVA devido» ao credor do imposto. Em contrapartida, a fatura efetivamente necessária nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, demonstrativa deste IVA devido pela Royal Mail, é dispensável, uma vez que o próprio Tribunal de Justiça considerou que a fatura era um critério meramente formal.

42. Se isto fosse correto, todos os beneficiários das prestações da Royal Mail com direito à dedução beneficiariam de um lucro inesperado (o chamado «Windfall-Profit»). Até à decisão do Tribunal de Justiça sobre o alcance da disposição relativa às isenções fiscais, estes últimos não consideraram ter direito à dedução. Esta dedução inesperada iria agora reduzir o preço das prestações adquiridas em detrimento da receita do IVA, aumentando assim a margem de lucro dos beneficiários das prestações (designadamente, também da recorrente). Segundo o órgão jurisdicional de reenvio está em causa um volume total entre cerca de 575 milhões e cerca de 1,15 mil milhões de euros (no caso em apreço, serão cerca de 480 000 euros).

[6] V., a este respeito, apenas Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23), de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

43. Por este motivo, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, com a primeira e segunda questões prejudiciais, que podem ser analisadas em conjunto, se num caso de um tal erro conjunto e na ausência de cálculo *a posteriori* do IVA efetivamente devido, se pode sequer considerar a existência de IVA «devido e pago», na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que o beneficiário da prestação possa neutralizar através da dedução. Neste ponto, está em causa o direito à dedução quanto ao seu fundamento (v., a este respeito, C., *infra*).

44. A terceira questão diz respeito à realização da dedução e, por conseguinte, ao direito à dedução quanto ao seu montante, quando o beneficiário da prestação, devido ao erro conjunto acima referido, não possui uma fatura que apresente em separado o IVA efetivamente devido (v., a este respeito, B., *infra*). A quarta questão do órgão jurisdicional de reenvio diz respeito a certos detalhes do erro conjunto e a outras alternativas de retroatividade com as quais não teria surgido nenhum lucro inesperado. Esta questão será analisada em conjunto com outras questões.

45. Uma vez que a resposta à primeira e segunda questões prejudiciais só é necessária, na verdade, se a resposta à terceira questão for no sentido de que a dedução também é possível sem uma fatura que apresente o IVA em separado, começarei por responder à terceira questão. Esta diz respeito à aplicação da dedução e à questão de saber se a *posse de uma fatura* exigida pelo artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA é um requisito da dedução, tal como o Tribunal de Justiça declarou nos Acórdãos Volkswagen [7] e Biosafe [8] (B.2), ou se este requisito se tornou obsoleto por força da decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão Vădan [9] (v., a este respeito, B.3).

B. Quanto à relevância de uma fatura para a dedução (terceira questão prejudicial)

1. Considerações preliminares

46. O ponto de partida para apreciar a questão de saber se uma fatura que apresente o IVA em separado é necessária para a dedução é o artigo 167.º da Diretiva IVA, segundo o qual o direito à dedução (do beneficiário da prestação) surge no momento em que o imposto dedutível (ou seja, a dívida tributária do prestador — artigo 63.º da Diretiva IVA) se torna exigível. Isto não pressupõe nenhuma fatura.

47. Enquanto o artigo 167.º da Diretiva IVA tem, em princípio, por objeto o sincronismo entre a dívida tributária do prestador e a dedução por parte do beneficiário da prestação, o artigo 178.º da Diretiva IVA altera este princípio. Com efeito, o pressuposto para uma prestação bem-sucedida não é apenas que a dívida tributária se tenha constituído na esfera do prestador, mas também que o beneficiário da prestação *possua uma fatura*. Para tanto, esta fatura deve ainda conter determinadas informações (v. artigo 226.º da Diretiva IVA).

48. Ou o direito à dedução pode, em conformidade com os artigos 167.º e 63.º da Diretiva IVA, já ser exercido no momento da realização da prestação. Nesse caso, é apenas determinante saber se, apesar do erro conjunto, o IVA estava incluído no preço pago (v., a este respeito, C.3, *infra*) ou, em conformidade com o artigo 178.º da Diretiva IVA, importa igualmente possuir uma fatura que apresente o encargo do IVA repercutido.

7 Acórdão de 21 de março de 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Acórdão de 21 de novembro de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

49. Entendo ser correta a segunda abordagem. Uma análise mais atenta demonstra que só este entendimento está em conformidade com a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça. Neste sentido, há que proceder à distinção, em primeiro lugar, entre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento* e a constituição do direito à dedução *quanto ao seu montante*.

50. Analisando cuidadosamente a jurisprudência do Tribunal de Justiça, conclui-se que, até ao momento, este se pronunciou sobretudo sobre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento*. Segundo essa jurisprudência, o direito à dedução e, logo, ao reembolso faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante [10]. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedido se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais [11]. Pode haver uma exceção, se a violação dessas exigências formais tiver o efeito de impedir a prova certa de que as exigências materiais foram satisfeitas [12].

51. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, segundo o qual o beneficiário da prestação tem direito à dedução do «IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação […] aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo», esclarece o sentido e o objetivo da dedução. Devido à natureza de imposto sobre o consumo do IVA [13] e à técnica de tributação indireta, o beneficiário da prestação que tem o direito a realizar a dedução deve, através da dedução, ser desonerado do encargo do IVA nele repercutido através do preço e que é devido por um terceiro (o prestador, neste caso a Royal Mail).

52. Se se quiser levar a sério este raciocínio, o momento decisivo deveria ser, no fundo, o do pagamento efetivo do preço por parte da recorrente. Com efeito, é só nesse momento que a mesma também está efetivamente (indiretamente) sujeita ao IVA. Contudo, o disposto no artigo 167.º-A da Diretiva IVA aponta para que o legislador da diretiva tenha previsto a dedução ainda antes do pagamento. Esta disposição permite que a dedução se restrinja à data do pagamento, ainda que o imposto só se torne exigível com o recebimento do preço. Tal só faz sentido se, nos restantes casos, a dedução já for possível antes do pagamento do preço.

53. Assim, é evidente que o legislador da diretiva considerou, em regra, a sujeição do beneficiário da prestação ao IVA mesmo antes do pagamento do preço, mas depois da realização da prestação. Neste momento, o direito à dedução já se constituiu quanto ao seu fundamento.

[10] Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 46), de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas) (C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 79), de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 36), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 39).

[11] Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 47), de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas) (C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80), de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 41), de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 45), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42), de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 58), de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 39), de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42), e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 63).

[12] Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 48), de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas) (C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 81), Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 42 e jurisprudência referida).

[13] V. Acórdãos de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, n.º 40), de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 69), de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34), e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

2. Constituição do direito à dedução quanto ao seu montante

54. No entanto, esta conclusão nada diz sobre o direito à dedução *quanto ao seu montante*. Para este efeito, o disposto no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA reveste uma importância decisiva.

55. Com efeito, a realização da prestação por si só nada indica ainda quanto ao montante do encargo para o beneficiário da prestação resultante do IVA incluído no preço. No entanto, é necessária para o exercício do direito à dedução. Isto ressalta claramente em situações, como a do presente caso, em que as partes incorreram em conjunto num erro sobre o caráter isento da operação. Segundo as estipulações contratuais, a Royal Mail e a recorrente partiram do pressuposto de que o preço acordado não incluía IVA. Se o IVA viesse a ser exigível, a recorrente devia suportar o valor do mesmo, nos termos do contrato. Tal nunca veio a suceder, apesar de não haver dúvidas que a prestação foi realizada. Assim, a simples realização da prestação nada indicia sobre a sujeição da recorrente ao IVA.

56. Por conseguinte, é lógico que o legislador da diretiva não se limite apenas a associar a dedução à realização da prestação, mas estabeleça, adicionalmente, no artigo 178.º alínea a), da Diretiva IVA, que o beneficiário da prestação deve «possuir uma fatura» [14].

57. A exigência de possuir uma fatura tem igualmente por objetivo aplicar o princípio da neutralidade consagrado na legislação em matéria de IVA. O princípio da neutralidade constitui um princípio fundamental do IVA [15], que resulta da sua natureza de imposto sobre o consumo. Visa, designadamente, desonerar totalmente o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do encargo final do IVA [16], desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (em princípio) tributáveis [17].

58. Resulta do conceito de isenção [18] que uma dedução de imposto só é concebível na medida em que o beneficiário da prestação também esteja sujeito a IVA [19]. Porém, este não está sujeito ao imposto logo que a prestação é realizada, mas apenas a partir do pagamento da contraprestação (v., a este respeito, n.os 52 e 55, *supra*). Por detrás da norma do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA encontra-se manifestamente o raciocínio segundo o qual, em regra, o pagamento ocorre em tempo útil, depois de apresentada a respetiva fatura. Nesta altura já se pode presumir que a sujeição do beneficiário da prestação ao IVA ocorrerá em breve.

[14] Neste sentido, igualmente, as Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 60).

[15] No Acórdão de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 43), o Tribunal de Justiça faz referência a um princípio de interpretação.

[16] Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

[17] Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51); de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57), e as minhas Conclusões no processo Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

[18] Neste sentido, desde logo, as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, n.os 59 e seg.) e no processo Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, n.º 44 e segs.).

[19] No mesmo sentido, as Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 64).

59. Isto ressalta claramente da jurisprudência anterior, na qual o Tribunal de Justiça declara [20] que o exercício imediato do direito a dedução pressupõe que, em princípio, os sujeitos passivos não efetuem pagamentos e, portanto, não liquidem o IVA a montante antes de terem recebido uma fatura, ou um documento que a substitua, e que não se pode considerar que o IVA onere uma determinada operação.

60. Com efeito, a medida em que o beneficiário da prestação está (ou estará) sujeito a IVA resulta, na realidade, tal como também alegam, corretamente, a Espanha, a República Checa e o Reino Unido, da tomada em consideração do IVA correspondente na contraprestação a pagar por ele. Todavia, em que medida o IVA foi integrado no cálculo da contraprestação apenas se pode deduzir da relação jurídica subjacente e da *liquidação relativa à sua execução*. A liquidação relativa à realização de um negócio jurídico é efetuada mediante a apresentação da respetiva fatura na qual o prestador expõe o seu cálculo.

61. Num procedimento em grande escala como o da tributação do IVA, só a divulgação da repercussão, sobre o beneficiário da prestação, do IVA devido, através do preço, garante que este último sabe, e que a Administração Fiscal pode controlar, por que montante, no entender do prestador, esse beneficiário está sujeito a IVA. Desta forma, sabe igualmente a partir de quando e por que montante pode voltar a neutralizar este IVA com a ajuda do direito à dedução.

62. Quando, tal como sucede no presente caso, as duas partes, assim como a Administração Fiscal, tiverem considerado erradamente tratar-se de uma operação isenta, não é *repercutido* nenhum IVA do prestador para o beneficiário da prestação com a contraprestação acordada, tal como todos os intervenientes salientam, corretamente, com exceção da recorrente. Foi por esse motivo que o prestador também não o indicou na fatura. Se, depois de descoberto o erro, as duas partes tivessem optado pela adaptação do contrato e incluído o IVA em falta no preço, tal apareceria também numa fatura com base na qual o beneficiário da prestação também poderia então exercer o direito à dedução. De forma correspondente, a Royal Mail também seria devedora do IVA indicado *a posteriori*, o mais tardar, nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, com a emissão da fatura [21]. O sincronismo visado pelo artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, entre o direito à dedução e a dívida tributária, seria assim reposto.

63. Em última análise, possuir uma fatura, como exigido pelo artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, é o meio de comprovadamente, para todos os intervenientes (incluindo a Administração Fiscal), transferir o encargo com o IVA do prestador (que é devedor do imposto) para o beneficiário da prestação (que o suporta através do preço). Só assim pode o beneficiário da prestação reconhecer a medida em que, no entender do prestador, está sujeito a IVA. Pode, então, com a ajuda desta fatura, que apresenta o seu encargo, requerer a dedução naquele montante.

64. Nos seus Acórdãos Volkswagen [22] e Biosafe [23], o Tribunal de Justiça já esclareceu o significado de possuir uma fatura como o meio necessário para repercutir o ónus do IVA e como pressuposto para a isenção através da dedução do IVA suportado. O Reino Unido e a República Checa também salientam o mesmo.

[20] Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 35).

[21] Contrariamente ao que defende a recorrente, o artigo 203.º da Diretiva IVA não é uma mera «norma de prevenção da fraude», garantindo também o sincronismo entre o direito à dedução *através* de uma fatura e a dívida tributária *por força de* uma fatura.

[22] Acórdão de 21 de março de 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

65. O Acórdão Volkswagen dizia respeito a uma situação em que as partes consideraram que as operações não eram tributáveis. Depois de ter sido detetado o erro, começaram por ser emitidas faturas que mencionavam o IVA separadamente, tendo, anos mais tarde, sido apresentado um pedido de reembolso nos termos da Diretiva IVA. O Tribunal de Justiça declarou [24] que, nestas circunstâncias, afigura-se que o beneficiário da prestação estava objetivamente impossibilitado de exercer o seu direito ao reembolso antes desta correção, «uma vez que antes disso não tinha as faturas nem sabia que era devido IVA. Com efeito, foi só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA».

66. O Acórdão Biosafe dizia respeito a uma situação semelhante à do presente caso, com a diferença de que era requerida a dedução em caso de um erro conjunto quanto à taxa do imposto. Foi aplicada uma taxa demasiado baixa de IVA e o prestador corrigiu a sua fatura anos mais tarde, aumentando o IVA indicado em separado. Neste caso, o Tribunal de Justiça também declarou [25] que o beneficiário da prestação ficou objetivamente impossibilitado de exercer o seu direito à dedução antes da correção da fatura, «não tendo previamente tido acesso a documentos retificativos das faturas iniciais nem sabido que era devido um acréscimo de IVA. Com efeito, foi só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA».

67. Em ambos os casos, o Tribunal de Justiça considerou, corretamente, que o beneficiário da prestação só era onerado com o imposto no momento em que estivesse na posse da respetiva fatura da qual resultasse o seu encargo em matéria de IVA. Contudo, a recorrente no presente caso não possui essa fatura corrigida.

68. Além disso, só a posse de uma fatura permite que a Administração Fiscal controle a dívida tributária constituída e a dedução requerida, tal como o Tribunal de Justiça já declarou [26]. Para esse efeito, o controlo é tanto mais efetivo quanto mais informações constarem dessa fatura, o que explica o catálogo do artigo 226.º da Diretiva IVA, que entretanto se tornou muito extenso. Tal também parece indicar que a posse de uma fatura que apresente o IVA é determinante, ou seja, que constitui um requisito material da dedução. Assim, não é possível a recorrente proceder à dedução sem esta fatura.

3. A dedução sem fatura é ainda assim possível?

a) Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à prova do direito à dedução por peritagem

69. Da decisão do Tribunal de Justiça no processo Vădan [27] não resulta o contrário, tal como já expus noutra sede [28]. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 42, que a aplicação estrita do requisito formal de *apresentar* faturas colide com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, pois teria por efeito impedir de forma desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal correspondente às suas operações.

[24] Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.os 49 e 50).

[25] Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.os 42 e 43).

[26] Acórdão de 15 de novembro de 2017, Geissel e Butin (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, n.º 41), e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 27); v., igualmente, as minhas Conclusões no processo Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, n.os 30, 32 e 46).

[27] Acórdão de 21 de novembro de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] V. as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, n.os 70 e segs.).

70. À primeira vista, poder-se-ia considerar que, por esse motivo, seria possível uma dedução sem qualquer fatura e contrária à redação do artigo 178.º No entanto, tal leitura do acórdão referido não procede.

71. Com efeito, por um lado, o Tribunal de Justiça, neste caso, «apenas» tinha de responder à questão sobre se era possível a dedução com base na estimativa de um perito quanto ao montante da dedução habitual em projetos de construção daquela natureza. O Tribunal de Justiça deu corretamente uma resposta negativa a esta questão. O direito à dedução baseia-se no encargo tributário *efetivo* em matéria de IVA e não no encargo tributário *habitual*. No entanto, o perito só conseguiu fazer prova deste último mediante uma estimativa.

72. Por outro lado, ficou por decidir, em todo o processo, se tinham sequer chegado a ser entregues faturas com a indicação do IVA. Ficou apenas assente que as faturas iniciais já não eram legíveis e que a Administração Fiscal tinha exigido a apresentação dos originais. Esta última abordagem não é, porém, compatível com a diretiva que não exige que o sujeito passivo, em caso de fiscalização tributária, ainda possua a fatura e a possa apresentar, mas apenas que, no momento do exercício do direito à dedução, possuísse uma fatura. Se a fatura se extraviar subsequentemente, o sujeito passivo pode, naturalmente, utilizar todos os meios de prova possíveis (normalmente, uma cópia) para fazer prova de que já possuiu uma fatura da qual resultou um encargo em matéria de IVA num determinado montante.

73. Por conseguinte, as considerações feitas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Vădan só se referem, corretamente, à *prova* da dedução [29]. Os requisitos materiais da dedução (ou seja, os que decorrem dos artigos 167.º e 178.º da Diretiva IVA) podem ser provados através de todos os meios de prova possíveis, muito embora a peritagem relativa ao IVA habitualmente devido não seja, por si só, adequada [30]. Em meu entender, esta conclusão também resulta de forma bastante clara da parte dispositiva do acórdão referido, se o mesmo for lido por referência às questões e à matéria de facto apresentada.

b) Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao momento do exercício do direito à dedução

74. Segundo este entendimento do Acórdão Vădan [31], também não existe contradição com a jurisprudência do Tribunal de Justiça na qual o mesmo se debruçou sobre o momento concreto [32] em que o direito à dedução deve ser exercido. Com efeito, nestas decisões, o Tribunal de Justiça tomou sempre como referência o facto de o beneficiário da prestação sujeito ao imposto possuir uma fatura [33].

75. Assim, no Acórdão Terra Baubedarf-Handel, o Tribunal de Justiça utilizou expressamente o argumento seguinte: «[n]o que respeita ao princípio da proporcionalidade, não se verifica qualquer infração a este princípio pelo facto de se exigir que o sujeito passivo efetue a dedução do IVA a montante a título do período de declaração durante o qual estão preenchidas a

[29] Acórdão de 21 de novembro de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 44 «apresentar provas objetivas», n.º 45 «elementos de prova», n.º 47 «prova», e n.º 48 «fazer prova»).

[30] Acertadamente, a este respeito, Acórdão de 21 de novembro de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 45 — uma estimativa não pode substituir essas provas).

[31] Acórdão de 21 de novembro de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[32] Tal sucedeu, por exemplo, nos Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), e de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] No mesmo sentido, igualmente, Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 58), v., igualmente, as minhas Conclusões no processo Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, n.ºs 65 e segs.).

condição da posse da fatura ou de um documento que a substitua e a do surgimento do direito à dedução. Com efeito, por um lado, esta exigência está em conformidade com um dos objetivos prosseguidos pela Sexta Diretiva, que é garantir a cobrança do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal […], e, por outro, […] o pagamento de um fornecimento de bens ou de uma prestação de serviços e, portanto, a liquidação do IVA a montante não se faz normalmente antes da receção de uma fatura» [34]. No Acórdão Senatex [35], o Tribunal de Justiça declarou que o direito à dedução do IVA deve, em princípio, ser exercido relativamente ao período durante o qual, por um lado, esse direito surgiu e, por outro, o sujeito passivo está «na posse de uma fatura».

76. Ora, se possuir uma fatura é decisivo para saber em que momento o direito à dedução deve ser exercido, então constitui não só um critério formal mas também um critério material. Consequentemente, o direito à dedução pressupõe que se possua a fatura correspondente.

c) Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à correção retroativa de uma fatura incompleta ou errada

77. O mesmo também resulta, em última análise, da jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de uma fatura [36], na qual o Tribunal de Justiça estabelece uma distinção entre os requisitos substanciais e os requisitos formais do direito à dedução. Nestes últimos incluem-se as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo, assim como o bom funcionamento do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, e ainda as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas [37]. Ora, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais [38]. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito [39].

[34] Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 37).

[35] Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 35).

[36] Estão em causa, por exemplo, os Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690); e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297).

[37] Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 47); v., neste sentido, Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.ºs 41 e 42 e jurisprudência referida).

[38] Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 47); de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas) (C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80); de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 41); de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 45), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 58); de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 39); de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42); e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 63).

[39] Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42), de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58 e 59); v., neste sentido, igualmente Acórdãos de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43), no entanto, por referência ao regime de autoliquidação, e de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42), também no caso de autoliquidação.

78. Contudo, uma leitura mais atenta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às deficiências de forma que não impedem a dedução demonstra que essa jurisprudência nunca se refere ao facto de se possuir uma fatura enquanto tal (ou à existência de uma fatura), mas sempre às modalidades de apresentação dessa fatura [40].

79. Assim, esta jurisprudência faz apenas referência à ausência de *determinados* requisitos formais e não à ausência de todos os requisitos formais. Por conseguinte, não é possível retirar desta jurisprudência que o direito à dedução não se pode constituir se não se possuir uma fatura. O próprio Tribunal de Justiça refere apenas que «a posse de uma fatura com as menções previstas no artigo 226.º da [Diretiva IVA] constitui um requisito formal e não um requisito substancial do direito a dedução do IVA» [41]. Esta constatação está correta. O cumprimento de *todos* os requisitos referidos no catálogo do artigo 226.º da Diretiva IVA constitui um requisito formal. Estes também podem, na medida em que não sejam essenciais (v. a este respeito, mais detalhadamente, n.os 81 e seguintes das presentes conclusões), ainda ser subsequentemente aditados ou alterados (por exemplo, nos termos do artigo 219.º da Diretiva IVA). No entanto, *possuir* uma fatura nos termos do artigo 178.º da Diretiva IVA não é, enquanto circunstância factual, um requisito formal dessa natureza [42].

80. Além disso, o Tribunal de Justiça também «só» retira dessa afirmação que a Administração Fiscal não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva IVA (descrição precisa da quantidade e natureza da prestação e indicação da data da prestação), se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos materiais relativos a este direito se encontram satisfeitos [43]. O mesmo vale em relação às menções referidas no artigo 226.º, n.º 3 (informação sobre o número de identificação do prestador para efeitos do IVA) [44] ou no artigo 226.º, n.º 2 (menção do número da fatura) [45]. Consequentemente, o Tribunal de Justiça atribuiu efeito retroativo a uma retificação de uma fatura (formalmente incorreta) que já se encontrava em poder do beneficiário da prestação [46].

81. Esta abordagem é convincente. Um documento demonstrativo de um fornecimento ou de um serviço constitui, desde logo, uma fatura na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA se permitir que tanto o beneficiário da prestação como a Administração Fiscal identifiquem, através do mesmo, para que operação que prestador repercutiu o IVA de que montante sobre que beneficiário. Isso requer que haja menções quanto ao prestador, ao beneficiário da prestação, ao

[40] Assim, é expressamente esclarecedor o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.os 39 e segs.). O Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.os 35 e 49) também dizia respeito a uma fatura relativamente à qual estava assente que o beneficiário da prestação a possuía, mas cujas informações eram parcialmente imprecisas. Também o Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 45), refere uma fatura inicial em poder do beneficiário.

[41] Acórdãos de 15 de novembro de 2017, Geissel e Butin (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, n.º 40), e de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 38 e em sentido semelhante, n.º 29) («possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto no artigo 226.º desta diretiva»). Em sentido semelhante, igualmente, Acórdãos de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 42), e de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 47).

[42] O Tribunal de Justiça parece partir da mesma premissa (Acórdão de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 45), quando refere que o artigo 178.º da Diretiva IVA se opõe à imposição de formalidades adicionais. Assim, o artigo 178.º dessa diretiva não pode constituir uma simples formalidade. Os Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 43), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 50) esclarecem que só após se possuir uma fatura da qual resulte o encargo em matéria de IVA estão preenchidos os requisitos materiais e formais para realizar a dedução.

[43] Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 43).

[44] Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.os 40 e segs.).

[45] Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 45), em sentido semelhante igualmente Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.os 53 e 57).

[46] V. Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 43), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 44), e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 34).

objeto da prestação, ao preço e ao IVA em separado [47]. Tal como também já referi noutra sede [48], se estas cinco menções essenciais estiverem presentes, o sentido e o objetivo da fatura são satisfeitos e o direito à dedução constituiu-se em definitivo [49].

82. Em contrapartida, a violação de algumas das restantes menções individuais previstas no artigo 226.º da Diretiva IVA não se opõe à dedução, se a mesma ainda for retificada no âmbito do procedimento administrativo ou do processo judicial. Esta consequência jurídica também resulta, em última análise, da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa das faturas [50].

83. No entanto, se a deficiência da fatura, tal como no presente caso, disser respeito à indicação do IVA em separado, que é uma das características essenciais de uma fatura que permite a dedução, esta está excluída, desde logo, por esse motivo. Com a ajuda de uma fatura que indica uma operação isenta, o beneficiário da prestação não pode requerer o direito à dedução. O Reino Unido refere-se, a este respeito, corretamente, a uma condição prévia para a dedução. Com efeito, daquela fatura não resulta nenhum encargo em matéria de IVA. Sem essa fatura como «meio de transporte» do encargo, os requisitos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA não estão preenchidos.

84. A comparação entre as alíneas a) e f) do artigo 178.º também demonstra claramente que o legislador da diretiva estabeleceu, para a situação normal da cobrança indireta [alínea a) do artigo 178.º da Diretiva IVA], um requisito adicional — possuir uma fatura. Esta condição não é, precisamente, necessária [51] para a situação excecional da cobrança direta [alínea f) do artigo 178.º da Diretiva IVA — autoliquidação)] e, por conseguinte, não foi prevista. Esta opção do legislador seria, no entanto, contornada se a posse de uma fatura fosse declarada uma simples formalidade sem relevância.

d) Conclusão intercalar

85. Por conseguinte, resulta tanto da redação da Diretiva IVA como da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito à dedução num determinado valor também pressupõe que o beneficiário da prestação já tenha possuído uma fatura que indicasse o IVA repercutido naquele valor. Uma vez que tal nunca sucedeu no presente caso, a recorrente não tem, desde logo por esse motivo, direito à dedução.

47 Neste sentido, igualmente, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha). V. Acórdãos de 12 de março de 2020 — V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 n.º 23; de 22 de janeiro de 2020 — XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 n.º 17; e de 20 de outubro de 2016 — V R 26/15, BStBl. 2020, 593 n.º 19.

48 V. as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, n.os 93 e 94).

49 No que diz respeito ao critério do «IVA indicado em separado», tal resulta desde logo das Decisões do Tribunal de Justiça nos Acórdãos Volkswagen e Biosafe, nos quais existiam faturas sem a menção do IVA necessária para realizar a dedução no respetivo montante. V. Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.os 42 e 43), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.os 49 e 50).

50 Estão em causa, por exemplo, os Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 43), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 44) e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 34).

51 Expressamente confirmado pelo Acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.os 47 e 51). Com efeito, neste caso, a fatura não tem a função de meio de transporte do encargo em matéria de IVA (v., a este respeito, mais detalhadamente, n.os 60 e segs.), uma vez que o prestador não é devedor da mesma e, por conseguinte, também não tem de a fazer repercutir.

4. Conclusão

86. Há que responder à terceira questão prejudicial que o direito à dedução pressupõe a realização da prestação e a posse de uma fatura (artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA) que documente a repercussão do IVA pela indicação do IVA em separado. Consequentemente, sem essa fatura, a recorrente não pode, no presente caso, exercer o direito à dedução.

C. A título subsidiário: quanto ao «IVA devido ou pago» na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA (primeira e segunda questões prejudiciais)

87. Apenas no caso de o Tribunal de Justiça deixar em aberto a questão relativa à necessidade de possuir uma fatura que indique o IVA em separado ou a aprecie de outro modo, existe a necessidade prática de responder à primeira e segunda questões do órgão jurisdicional de reenvio.

88. Com estas duas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o preço efetivamente pago é sempre a combinação do valor líquido exigível e do IVA que incide sobre o mesmo. Esta questão diz respeito à interpretação dos artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA, relativos ao valor tributável (v., a este respeito, 2., *infra*). Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, nesse caso, quando uma parte do preço também corresponde ao IVA, o beneficiário da prestação pode, conforme previsto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva, reclamar a dedução do IVA efetivamente «devido ou pago» a montante respeitante à prestação, mesmo quando ambas as partes, devido ao erro, entenderam tratar-se de uma operação isenta. Esta última parte diz respeito à interpretação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA. Neste caso, importa esclarecer a quem pertence o IVA «devido ou pago» (v., a este respeito, 1., *infra*) e se está em causa o IVA devido em concreto ou devido, na realidade (em termos abstratos), se a lei tivesse sido corretamente aplicada (v., a este respeito, 3., *infra*).

1. Quanto ao conceito de «IVA devido ou pago» na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA

89. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA é decisivo para a relação entre a recorrente (na qualidade de beneficiária da prestação) e a Administração Fiscal. Este artigo refere a dedução do «IVA devido ou pago». Importa esclarecer a que IVA se refere. Pode ser tido em consideração o «IVA devido ou pago» pela Royal Mail (ou seja, o prestador) ou pela recorrente (ou seja, o beneficiário da prestação).

90. Contudo, uma vez que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA diz respeito à dedução relativa a uma operação a montante, a resposta é clara. Nesta fase, ou seja, quando o beneficiário da prestação adquire a prestação a montante, o IVA é devido por uma única pessoa, ou seja, só uma pessoa pode pagar o IVA. Essa pessoa é o prestador, ou seja, no presente caso, a Royal Mail.

91. A questão de saber se o beneficiário da prestação deve ou paga o IVA depende exclusivamente das suas operações a montante. O artigo 168.º da Diretiva IVA faz referência às suas «operações tributadas». Tal é confirmado, *a contrario*, pelo artigo 169.º da Diretiva IVA, o qual prevê ainda a dedução para determinadas operações a montante isentas. Por conseguinte, nesta fase, não é sequer certo se o beneficiário da prestação chega a ser devedor de IVA ao Estado. No mesmo

sentido, o Tribunal de Justiça também já declarou diversas vezes [52] que um empresário sem sucesso, sem operações a jusante (ou seja, que nunca tenha sequer devido ou pago IVA) tem direito à dedução. Desde logo por esse motivo, a redação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA não pode referir-se ao beneficiário da prestação.

92. Com efeito, relativamente às suas operações a montante, o beneficiário da prestação, para além das situações de autoliquidação nos termos dos artigos 194.º e seguintes da Diretiva IVA não é devedor de IVA e também não pode pagar IVA. O beneficiário da prestação é apenas, à luz do direito civil, devedor do preço do fornecimento ou da prestação de serviços. Também só pode pagar este preço. Este preço poderá incluir uma parte que corresponde aritmeticamente à dívida de IVA do prestador. No entanto, tal em nada altera o facto de com o pagamento do preço pelo beneficiário da prestação também só ser devido ou pago o preço e não o IVA. Com efeito, o credor do IVA não é o prestador, mas apenas o Estado.

93. O mesmo é confirmado pela restante redação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que refere «o IVA devido […] nesse Estado-Membro». No entanto, o preço, ou o montante calculado do IVA que incide sobre o preço não é devido num Estado-Membro, mas perante uma parte no contrato. Aqui, o direito aplicável ou a jurisdição competente são definidos nos termos das negociações contratuais e não da legislação local em matéria de IVA.

94. Em face do exposto, e contrariamente ao entendimento da Comissão, deve entender-se por «IVA devido ou pago» referido no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, o IVA devido ou pago pela empresa prestadora ao respetivo Estado-Membro.

2. Quanto ao montante do IVA que incide sobre o preço de uma prestação considerada isenta

95. Uma questão diferente que se deve distinguir da anterior é a de saber se o preço devido (ou pago) pelo beneficiário da prestação inclui um montante de IVA devido pelo prestador, mesmo quando este considera, por si só ou em conjunto com a sua contraparte no contrato (e eventualmente com a Administração Fiscal) que a prestação é isenta. Porém, esta questão não é respondida pelo artigo 168.º, alínea a), mas pelos artigos 73.º e 78.º, tendo em conta o artigo 90.º da Diretiva IVA.

96. Resulta do artigo 73.º da Diretiva IVA que o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. O artigo 78.º da diretiva enumera certos elementos que devem ser incluídos no valor tributável. Nos termos da alínea a) do artigo 78.º desta diretiva, o IVA não deve ser incluído neste valor tributável.

97. Por conseguinte, se alguém pagar uma prestação tributável com 100, aqui já está incluído o IVA. Neste sentido, as observações da recorrente são corretas. Tal resulta do artigo 78.º, alínea a), da Diretiva IVA. No entanto, uma vez que, nos termos dos artigos 93.º e 96 desta diretiva, a taxa é aplicável ao valor tributável e este não inclui o IVA, o preço recebido deverá ser dividido. Por esse motivo, com uma taxa de 20 %, os 100 recebidos distribuem-se pelo valor tributável (100/120 de 100 = 83,33) e pelo IVA devido pelo prestador em relação aos mesmos (20/120 de 100 = 16,66). A

[52] Acórdãos de 17 de outubro de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 18), de 29 de fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 17) e de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, n.ºs 23 e 24), bem como as minhas Conclusões no processo Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, n.ºs 16 e 26).

taxa de imposto de 20 % que nos termos dos artigos 93.º e 96.º da Diretiva IVA é aplicável ao valor tributável de 83,33, dá lugar a um IVA de exatamente de 16,66. Este método de cálculo é sempre o mesmo e é independente dos acordos contratuais ou de um erro sobre a taxa correta.

98. Em conformidade com a norma geral enunciada no artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é constituído pela contraprestação realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo. Essa contraprestação constitui o valor subjetivo, a saber, realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objetivos [53]. Essa regra deve ser aplicada em conformidade com o princípio de base da referida diretiva, que reside no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final [54].

99. O Tribunal de Justiça salienta por isso, corretamente, na sua jurisprudência, que quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA, na hipótese de o fornecedor, segundo o direito nacional, não poder recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente exigido pela Administração Fiscal, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor. Tal colidiria, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final [55]. Essa tomada em consideração colidiria, por outro lado, com a regra segundo a qual a Administração Fiscal não poderá cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo [56]. Consequentemente (cada) contraprestação efetivamente recebida já inclui o IVA previsto à luz do direito da União.

100. Em contrapartida, parece-me duvidoso que, como o Tribunal de Justiça considera por vezes [57], se aplique efetivamente outra solução apenas por o fornecedor ter, segundo o direito nacional, a simples possibilidade de adicionar ao preço estipulado um suplemento correspondente ao imposto aplicável à operação e de o recuperar junto do adquirente do bem. Tanto nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA como também de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é, em última análise, constituído pela contraprestação *realmente* recebida para esse efeito pelo sujeito passivo [58].

101. Se o valor da contraprestação (ou seja, o preço), vier a ser posteriormente aumentado por força de uma alteração contratual, o artigo 90.º da Diretiva IVA permite uma alteração que, tal como o Tribunal de Justiça também já declarou, tanto pode conduzir a uma dívida tributária mais baixa como também, *a posteriori*, a uma dívida tributária mais elevada (tal resulta desde logo do artigo 73.º da Diretiva IVA) [59]. No entanto, a mera possibilidade de solicitar um montante

53 Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 33), de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, n.º 43), e de 5 de fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, n.º 13).

54 Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34), e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

55 Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 35).

56 Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 36), e de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, n.º 44), de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 15), e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 24).

57 Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 37).

58 Neste sentido, expressamente, Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 33), de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, n.º 43), e de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 15).

59 V., a este respeito, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 27) e as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.ºs 63 e segs.).

adicional ainda não significa que o beneficiário da prestação também disponha efetivamente do valor do montante adicional. Porém, em última instância, esta questão pode ficar aqui em aberto, uma vez que no presente caso, por força do decurso da prescrição do direito civil, essa liquidação adicional deixou de ser possível.

102. Em face do exposto, é evidente que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA se refere ao IVA devido pelo prestador e que resulta dos artigos 73.º, 78.º e 90.º da Diretiva IVA que qualquer valor efetivamente recebido inclui o IVA legalmente previsto. Distinta desta é a questão acima respondida (v. B., *infra*) de saber se o IVA inerente ao valor efetivamente recebido foi igualmente repercutido na contraparte no contrato, concedendo-lhe um direito à dedução.

3. IVA devido pelo prestador em termos abstratos ou concretos?

103. Assim, resta «apenas» esclarecer se em relação ao direito à dedução, além da necessidade de fatura, o conceito de IVA devido pelo prestador deve significar o IVA devido em concreto. Este não existirá no presente caso, uma vez que, por força da prescrição em matéria de direito fiscal entretanto ocorrida, é assente que o IVA efetivamente devido (pelo menos, à luz do direito da União) já não pode ser cobrado.

104. Por outro lado, o conceito de IVA devido também poderá significar, em termos abstratos, o IVA efetivamente devido (aqui pelo menos à luz do direito da União). No Reino Unido, tendo em conta a taxa de 20 %, este último deveria ser calculado pelo valor correspondente a 20/120 do preço recebido.

105. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça também resulta claro e evidente que a dedução do beneficiário da prestação não depende do tratamento concreto nem do exercício do direito à dedução por parte do prestador. Neste sentido, o Tribunal de Justiça declarou em jurisprudência constante que a questão de saber se o IVA devido sobre as operações de venda anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal não influencia o direito do sujeito passivo de deduzir o IVA pago a montante. Com efeito, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço [60].

106. Esta jurisprudência demonstra que a dedução concreta do beneficiário da prestação não depende da dívida tributária do prestador. Por conseguinte, também é irrelevante saber se, no presente caso, este se teria podido ou não defender com êxito de uma tributação *a posteriori* (questão 4 a).

107. Caso assim seja, o conceito do IVA devido pelo prestador que foi repercutido no beneficiário da prestação através do preço e que este último pode neutralizar com a dedução, também deve, em princípio, ser considerado abstrato. Está assim em causa o IVA efetivamente devido (em termos abstratos) à luz do direito da União. Nem o erro conjunto das partes no contrato (incluindo o erro da Administração Fiscal) nem o facto de a Administração Fiscal, por motivos de ordem prática e que se prendem com o Estado de Direito, ter renunciado, ou dever renunciar, à fixação do imposto *a posteriori* e, entretanto, a dívida tributária do prestador ter prescrito, têm qualquer influência a este título.

[60] Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 28), de 21 de junho de 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 40), e de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54), bem como Despacho de 3 de março de 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, n.º 26).

4. Conclusão

108. Em face do exposto, entende-se por «IVA devido ou pago» nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, do ponto de vista dogmático, o IVA devido pelo prestador em termos abstratos e pelo montante correto que já está incluído no preço efetivamente recebido.

109. Contudo, tal assume apenas relevância prática para o beneficiário da prestação quando este recebe a fatura correspondente, que apresenta o IVA e demonstra a repercussão deste imposto sobre o beneficiário da prestação. Contudo, no caso de um erro conjunto, tal fatura só lhe será emitida pelo prestador, se o mesmo tiver de suportar sozinho o risco da apreciação correta do IVA ou se o beneficiário da prestação pagar *a posteriori* o IVA que ainda não tinha sido repercutido em razão do erro conjunto, ou seja, se o preço for adaptado em conformidade.

VI. Conclusão

110. Neste sentido, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido):

1. O «IVA devido ou pago» referido no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA abrange o IVA efetivamente devido ou pago pela empresa prestadora ao Estado-Membro.

2. Resulta dos artigos 73.º e 78.º, tendo em conta o artigo 90.º da Diretiva IVA, que o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é constituído pela contraprestação realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo, a qual já inclui o IVA.

3. No entanto, o direito à dedução nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA pressupõe a realização da prestação e a posse de uma fatura [artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA] que documente a repercussão do IVA. Em contrapartida, sem essa fatura que apresente o IVA em separado, não é possível exercer o direito à dedução.

4. O beneficiário da prestação que dentro do prazo de prescrição do direito civil não se esforçou por obter a respetiva fatura apresentando o IVA em separado, também não pode exercer o direito à dedução face à Administração Fiscal sem a referida fatura.

5. Uma vez que o direito à dedução do beneficiário da prestação é independente da tributação concreta do prestador, é irrelevante que o prestador se tenha podido defender com êxito contra a sua própria tributação.