Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 26 de março de 2020[1]

Processo C-835/18

SC Terracult SRL
contra
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Curtea de Apel Timișoara (Tribunal de Recurso de Timișoara, Roménia)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Mecanismo de autoliquidação — Regularização de imposto indevidamente faturado — Reembolso de imposto indevidamente pago — Operações relativas a um período de tributação que já foi objeto de uma inspeção fiscal — Princípio da efetividade — Neutralidade fiscal — Boa-fé — Abuso de direito — Fraude fiscal — Segurança jurídica»

I. Introdução

1. Um sujeito passivo foi alvo de uma inspeção pelas autoridades fiscais. Tendo identificado erros relativamente a uma determinada operação na qual esse sujeito passivo agiu na qualidade de fornecedor, as autoridades fiscais emitiram um aviso de liquidação, exigindo-lhe o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) adicional. O sujeito passivo deu cumprimento ao aviso de liquidação e pagou o IVA adicional exigido.

2. Contudo, posteriormente, vieram ao conhecimento novos factos que deram origem a um regime fiscal diferente (o mecanismo de autoliquidação), no que respeita à operação em causa. Nestas condições, podem as autoridades fiscais nacionais recursar-se a permitir que o sujeito passivo retifique as faturas pertinentes e, por conseguinte, recusar, na prática, o direito desse sujeito passivo a uma regularização de imposto, com o fundamento de que as faturas são relativas a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal e de que o aviso de liquidação daí resultante não foi impugnado pelo sujeito passivo nessa altura?

1 Língua original: inglês.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. O artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2], conforme aplicável à data dos factos [3], dispunha:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º»

4. O artigo 199.º-A da Diretiva IVA dispunha:

«1. Os Estados-Membros podem, até 31 de dezembro de 2018, e por um período mínimo de dois anos, estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo ao qual tenha sido efetuada qualquer uma das seguintes entregas de bens ou prestações de serviços:

[…]

i) Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final;

[…]»

5. A Roménia foi, ao abrigo da Decisão de Execução 2011/363/UE, autorizada a aplicar o mecanismo de autoliquidação a determinados cereais, incluindo sementes de colza [4]. Em 20 de fevereiro de 2014, a Roménia informou a Comissão de que, em conformidade com a Diretiva 2013/43, continuaria a aplicar esse mecanismo em relação a alguns cereais, até 18 de dezembro de 2018.

B. Direito nacional

6. Segundo o artigo 7.º, n.º 2, do Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (Despacho do Governo n.º 92/2003, relativo ao Código de Processo Tributário), as autoridades fiscais podem examinar oficiosamente a situação de facto, obter e utilizar todas as informações e os documentos necessários para verificar corretamente a situação fiscal do contribuinte, bem como determinar e tomar em consideração todas as circunstâncias relevantes em cada caso.

7. Segundo o artigo 205.º, n.º 1, e o artigo 207.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, pode ser apresentada reclamação de um ato administrativo em matéria de fiscalidade no prazo de 30 dias a contar da notificação desse ato, sob pena de caducidade. O procedimento de reclamação não priva o sujeito passivo do direito a uma via judicial nas condições legalmente previstas.

2 Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).

3 Conforme resulta das alterações introduzidas pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112 (JO 2013, L 201, p. 4).

4 Decisão de Execução do Conselho, de 20 de junho de 2011, que autoriza a Roménia a aplicar uma medida especial em derrogação do artigo 193.º da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 163, p. 26).

8. O artigo 213.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário prevê:

«As autoridades competentes, ao decidirem sobre a reclamação, analisam os fundamentos de facto e de direito em que o ato administrativo em matéria de fiscalidade se baseia. A análise da reclamação deve ter em conta os argumentos das partes, as disposições legais por elas invocadas e os documentos dos autos. A reclamação é analisada dentro dos limites do pedido apresentado.»

9. O artigo 159.º da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que Aprova o Código Tributário), conforme alterado e aditado pela Legea nr. 343/2006 (Lei n.º 343/2006), que, no seu título VI, transpôs para o direito nacional, designadamente, a Diretiva IVA, dispõe:

«(1) A retificação das informações introduzidas na fatura ou noutros documentos que a substituem é efetuada do seguinte modo:

[…]

(b) se o documento foi enviado ao destinatário, será emitido um novo documento que deve conter, em primeiro lugar, a informação do documento inicial, o número e a data do documento retificado, os valores com sinal negativo e, em segundo lugar, a informação e os valores corretos, ou será emitido um novo documento que contenha a informação e os valores corretos, juntamente com outro documento com os valores com sinal negativo no qual são introduzidos o número e a data do documento retificado.

[…]

(3) Os sujeitos passivos que foram alvo de uma inspeção fiscal e relativamente aos quais foram verificados erros no que respeita à determinação correta do imposto cobrado, e aos quais é exigido o pagamento desses montantes com base no ato administrativo emitido pela autoridade fiscal competente, podem emitir aos destinatários faturas retificadas na aceção do n.º 1, alínea b). As faturas emitidas devem indicar que foram emitidas após uma inspeção e devem ser introduzidas numa rubrica separada na declaração de impostos. Os destinatários têm direito de deduzir o imposto indicado nessas faturas, dentro dos limites e nas condições referidas nos artigos 145.º a 147.º-ter».

III. Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial

10. A Donauland SRL, sociedade que posteriormente se fundiu por incorporação com a Terracult SRL (a seguir «Terracult»), foi alvo de uma inspeção fiscal pelas autoridades fiscais romenas, que terminou em março de 2014. Da inspeção resultou que, no período compreendido entre 10 e 14 de outubro de 2013, a Donauland tinha fornecido sementes de colza à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Alemanha) (a seguir «Almos»). Tendo constatado que a Donauland não podia fornecer documentos justificativos que demonstrassem que os bens tinham saído do território da Roménia, as autoridades fiscais consideraram que não lhe era aplicável a isenção de IVA nas entregas intracomunitárias de bens.

11. Em 4 de março de 2014, as autoridades emitiram um aviso de liquidação (a seguir «primeiro aviso de liquidação») e um relatório de inspeção fiscal que impuseram alguns montantes adicionais à Donauland, incluindo IVA no montante de 440 241 leus romenos (RON) relativo às entregas de sementes de colza à Almos, em outubro de 2013, que foram consideradas entregas nacionais, sujeitas à taxa normal de IVA de 24 %.

12. A Donauland não impugnou o primeiro aviso de liquidação.

13. Em 28 de março de 2014, a Almos informou a Donauland de que tinha verificado que as faturas emitidas pela Donauland continham o código de identificação fiscal (a seguir «CIF») da Almos da Alemanha. A Almos informou a Donauland de que os bens não tinham saído do território da Roménia e pediu-lhe faturas retificadas com os dados de identificação do representante fiscal da Almos na Roménia.

14. Com base nos documentos emitidos pela Almos, a Donauland registou 180 faturas retificadas na sua contabilidade, ao abrigo do artigo 159.º, n.º 3, da Lei n.º 571/2003 que Aprova o Código Tributário. As faturas retificadas foram emitidas à Almos (endereçadas quer à Almos na Alemanha quer ao seu representante fiscal na Roménia), indicando as seguintes operações: 1) a anulação das entregas intracomunitárias efetuadas e a sua reclassificação como entregas nacionais, com aplicação da taxa normal de IVA de 24 %, e 2) a anulação dessas entregas nacionais às quais foi aplicada a taxa normal de IVA e a sua inclusão na categoria das entregas de bens aos quais foi aplicado o mecanismo de autoliquidação, com fundamento na verificação da incorreta identificação do adquirente na sequência da comunicação de 28 de março de 2014.

15. As faturas retificadas emitidas pela Donauland foram incluídas na declaração de IVA de março de 2014. A Donauland deduziu o IVA relativo a essas faturas do IVA devido nesse período.

16. Na sequência de um pedido de reembolso do IVA, foi efetuada uma nova inspeção fiscal durante o período compreendido entre novembro de 2016 e fevereiro de 2017, no termo do qual foi emitido o aviso de liquidação de 10 de fevereiro de 2017 (a seguir «segundo aviso de liquidação»). Esse aviso de liquidação impôs à Terracult a obrigação de pagar IVA adicional no montante de 440 241 RON.

17. A Terracult apresentou uma reclamação administrativa do segundo aviso de liquidação, a qual foi indeferida pela Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Timișoara, Roménia), em 14 de julho de 2017.

18. Em 2 de fevereiro de 2018, a Terracult interpôs um recurso administrativo no Tribunalul Arad (Tribunal Regional de Arad, Roménia), pedindo, nomeadamente, a anulação parcial do segundo aviso de liquidação e o reembolso do montante pago por essa sociedade com base no primeiro aviso de liquidação. Esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso.

19. Em 29 de junho de 2018, a Terracult interpôs recurso desse acórdão para a Curtea de Apel Timișoara (Tribunal de Recurso de Timișoara, Roménia). Esse órgão jurisdicional, tendo dúvidas quanto à compatibilidade da legislação nacional em causa com o direito da União, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A Diretiva IVA, bem como os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, obstam, em circunstâncias como as do processo principal, a uma prática administrativa e/ou a uma interpretação das disposições da legislação nacional que impede a retificação de algumas faturas e, por conseguinte, a inclusão das faturas retificadas na declaração de IVA relativa ao período em que a retificação foi efetuada, em relação a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal no seguimento da qual as autoridades fiscais emitiram um aviso de liquidação que se tornou definitivo, quando, após a emissão do aviso de liquidação, sejam descobertos dados e informações adicionais que implicam a aplicação de um regime fiscal diferente?»

20. A Terracult, o Governo da Roménia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas partes também foram ouvidas na audiência de 5 de fevereiro de 2020.

IV. Análise

21. Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se as disposições da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade obstam a uma disposição ou a uma prática de um Estado-Membro que não permite a retificação de faturas relativas a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal no seguimento da qual essas autoridades emitiram um aviso de liquidação que se tornou definitivo, quando, após a emissão do aviso de liquidação, se venham a conhecer informações adicionais que dariam lugar à aplicação do mecanismo de autoliquidação.

22. Na minha opinião, tal prática é incompatível com o direito da União. Para explicar esta conclusão, há que, num primeiro momento, identificar o sujeito passivo devedor do IVA correspondente à operação em causa (A). Em seguida, sublinharei a importância do direito de regularização do imposto e de obtenção do reembolso de impostos indevidamente pagos (B). Por último, debruçar-me-ei sobre a apreciação dos fundamentos invocados pelas autoridades romenas para se oporem à regularização e ao reembolso do imposto indevidamente pago no caso em apreço (C).

A. Sujeito passivo devedor de IVA

23. Segundo o artigo 193.º da Diretiva IVA, «[o] IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, *com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa* nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º» [5].

24. Pela Decisão de Execução 2011/363, a Roménia foi autorizada — no período pertinente — a aplicar o mecanismo de autoliquidação à venda de sementes de colza. Em conformidade com o artigo 199.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA, nesse caso, «o devedor do imposto é o *sujeito passivo ao qual tenha[m] sido efetuada[s] [as entregas] de bens ou prestações de serviços*» [6].

25. A este respeito, o Tribunal de Justiça confirmou que, no regime de autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o fornecedor e o destinatário de serviços, sendo este último, no que toca às operações efetuadas, devedor do IVA a montante, podendo, em princípio, deduzir este imposto de modo que nenhum montante será devido às autoridades fiscais [7].

26. Uma vez que (no momento presente) é pacífico entre as partes que, relativamente à operação em causa, se aplica o mecanismo de autoliquidação, o destinatário, e não o fornecedor, era devedor do IVA. O facto de o fornecedor ter pagado o IVA com base no pressuposto errado de que o mecanismo de autoliquidação não se aplicava não autoriza as autoridades fiscais a derrogar o mecanismo de autoliquidação e considerar que o devedor do IVA é o fornecedor e não o destinatário [8].

27. Neste sentido, importa examinar, em seguida, se o fornecedor tem, em princípio, o direito de regularizar o imposto indevidamente faturado e de obter reembolso do imposto indevidamente pago.

5 O sublinhado é meu.

6 O sublinhado é meu.

7 V., neste sentido, Acórdãos de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, n.º 23); de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 41), e de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 30).

8 V., por analogia, Acórdão de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, n.º 29).

B. Direito de regularização do imposto indevidamente faturado e de obter reembolso do imposto indevidamente pago

28. Segundo jurisprudência constante, «para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a *possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado*, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé» [9].

29. É também jurisprudência constante que *o direito a obter o reembolso dos impostos* cobrados num Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos às pessoas pelas disposições do direito da União, tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Os Estados-Membros são, assim, em princípio, obrigados a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União [10].

30. Na falta de disposições do direito da União relativas às modalidades de regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado [11] e de reembolso de impostos [12], as modalidades processuais para esse efeito dependem do ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, em conformidade com o princípio da autonomia processual. Essas disposições nacionais devem, no entanto, respeitar os princípios da equivalência e da efetividade: não devem ser menos favoráveis do que as relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo que impossibilite ou torne excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União.

31. Por conseguinte, há que permitir ao sujeito passivo que faturou indevidamente o IVA proceder a uma regularização e, se adequado, pedir reembolso. As modalidades pelas quais o sujeito passivo pode proceder a uma regularização de imposto e pedir reembolso são as previstas no direito nacional.

32. No caso em apreço, não foi alegado que as modalidades nacionais não respeitam o princípio da equivalência. Todavia, a Terracult alega que essas modalidades violam, nomeadamente, o princípio da efetividade, uma vez que a impossibilitam de proceder a uma regularização e de pedir um reembolso.

33. Esta posição é contestada pelo Governo romeno. Este governo alega que, no caso em apreço, as autoridades podiam impedir legalmente o fornecedor de proceder a uma regularização e de pedir o reembolso, por duas razões. Em primeiro lugar, o fornecedor não impugnou o primeiro aviso de liquidação no prazo fixado. Em segundo lugar, o Governo romeno parece sugerir que o fornecedor não agiu de boa-fé ou agiu em abuso de direito. Abordarei sucessivamente esses dois argumentos.

C. Podem as autoridades fiscais opor-se à regularização e ao reembolso?

1. Prazos

34. O Governo romeno alega que a Terracult não impugnou o primeiro aviso de liquidação no prazo fixado. Por conseguinte, tornou-se definitiva e já não podia ser posta em causa.

9 V. Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 26 e jurisprudência referida) (o sublinhado é meu).

10 V., entre muitos, Acórdão de 16 de maio de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, n.º 22 e jurisprudência referida).

11 V., nomeadamente, Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.os 48 e 49).

12 V., por exemplo, Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 39 e jurisprudência referida).

35. Na minha opinião, o argumento avançado pelo Governo romeno conjuga duas situações. Por um lado, existe a hipótese de determinados factos e/ou a sua apreciação jurídica terem sido submetidos a uma inspeção de uma autoridade administrativa. Metaforicamente falando, um recipiente contendo determinados elementos foi aberto, inspecionado e fechado. Por outro lado, existe uma hipótese bastante diferente quando novos factos, que não se encontravam no recipiente no momento da inspeção, surgem posteriormente. Nessa circunstância, estes elementos específicos nunca podiam ter sido analisados pela simples razão de não estarem presentes no período pertinente.

36. No que respeita à primeira hipótese, tendo a concordar que, se o aviso de liquidação estivesse incorreto no momento da sua emissão, caberia, sem qualquer dúvida, à Terracult impugná-lo no prazo previsto no direito nacional. Não o ter feito podia significar que o aviso se tornava definitivo e — independentemente da sua exatidão ou da sua legalidade — que já não poderia ser impugnado pelo contribuinte.

37. O Tribunal de Justiça tem reconhecido sistematicamente a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e as autoridades em causa. Com efeito, esses prazos não são suscetíveis de, na prática, impossibilitarem ou dificultarem excessivamente o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, embora, por definição, a expiração desses prazos provoque a improcedência, total ou parcial, da ação intentada [13].

38. Em aplicação desse princípio, o Tribunal de Justiça decidiu, no contexto do mecanismo de autoliquidação, que um prazo de caducidade, cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela Diretiva IVA [14]. Com efeito, a possibilidade de exercer o direito a reembolso do excedente de IVA sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação tributária do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face às autoridades fiscais, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa [15].

39. Todavia, o presente processo parece ser de natureza diferente. Parece enquadrar-se na segunda hipótese acima descrita. No caso em apreço, o aviso de liquidação, tal como resulta dos autos, não estava incorreto quando foi emitido pelas autoridades fiscais. Esse aviso refletia os dados fornecidos nas faturas e os resultados da inspeção efetuada pelas autoridades fiscais. Só mais tarde, na sequência do pedido da Almos à Donauland, é que os dados nelas introduzidos se alteraram.

40. Por conseguinte, a situação alterou-se apenas *após* o aviso de liquidação ter sido emitido e a Terracult ter dado cumprimento ao mesmo [16]. O pedido do destinatário para utilizar o seu número IVA romeno desencadeou uma alteração de regime jurídico. Nestas condições, dificilmente a Terracult pode ser criticada por ter decidido recorrer ao mecanismo mais evidente de regularização do IVA indevidamente faturado, em vez de impugnar a legalidade do aviso de liquidação.

41. Compreendo que provavelmente a Terracult poderia ter impugnado o primeiro aviso de liquidação ao abrigo do direito nacional, apesar de não ser ilegal, com fundamento nos novos factos que surgiram após o aviso ter sido emitido [17]. No entanto, à luz das disposições de direito da União e de direito nacional, tal teria sido uma forma algo invulgar de procedimento por parte da Terracult.

13 V., entre outros, Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 41 e jurisprudência referida).

14 V., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 49 e jurisprudência referida).

15 V. Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 41 e jurisprudência referida).

16 Por conseguinte, dificilmente se pode considerar que a Terracult agiu com falta de diligência quando, para dar cumprimento ao aviso de liquidação, pagou o imposto exigido. Qualquer que seja a situação na origem, estava obrigada a fazê-lo por força do artigo 203.º da Diretiva IVA, nos termos do qual «[o] IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura».

17 . O Governo romeno alegou que isso é efetivamente possível, e parece-me que este ponto de vista é confirmado pelas respostas dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça. Saliento, no entanto, que a Terracult não partilha desta posição, alegando que esta questão não é regulada pelo direito nacional.

42. Com efeito, um mecanismo específico de regularização de uma situação como a que está em causa no processo principal está expressamente previsto no direito nacional, no artigo 159.º da Lei n.º 571/2003 que Aprova o Código Tributário. A existência de tal mecanismo é — pode sublinhar-se — ditada pelo direito da União. O Tribunal de Justiça já esclareceu que o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da efetividade *exigem* que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e as disposições processuais necessárias para garantir que os sujeitos passivos tenham a possibilidade de regularizar qualquer imposto indevidamente faturado e que tenham direito ao reembolso de impostos cobrados em violação das disposições de direito da União [18].

43. Os argumentos apresentados pelo Governo romeno contra a possibilidade de a Terracult proceder dessa forma não são convincentes. Este governo sugere que o processo em causa origina um conflito potencial entre, por um lado, o princípio da segurança jurídica (que decorre da necessidade de preservar a validade de atos não impugnados dentro dos prazos fixados) e, por outro, o princípio da neutralidade fiscal (que decorre da necessidade de assegurar que um sujeito passivo não suporte um imposto de que não era devedor), e que podia legitimamente dar primazia ao primeiro em relação ao segundo.

44. Na minha opinião, não se trata de uma forma rigorosa de apresentar o presente processo. Como já foi salientado no n.º 35 das presentes conclusões, sublinho mais uma vez que o processo em causa não diz respeito a um aviso de liquidação alegadamente incorreto ou ilegal que não foi impugnado no prazo fixado. Trata-se de uma operação que, na sequência da ocorrência de factos novos, foi requalificada após a emissão de um aviso de liquidação. Exigir que o sujeito passivo impugne, nestas circunstâncias, um aviso de liquidação (presumivelmente legal e válido) não só é contraintuitivo como também suscita algumas dúvidas na perspetiva da neutralidade fiscal, da igualdade e do direito a um recurso efetivo.

45. Em primeiro lugar, assim interpretado, o direito nacional trataria de forma muito diferente os sujeitos passivos que se encontram, na minha opinião, numa situação semelhante. A duração do período durante o qual um sujeito passivo está autorizado a retificar informações registadas em faturas e a proceder a uma regularização depende da questão de saber se as autoridades fiscais procederam a uma inspeção e emitiram um aviso de liquidação. Os sujeitos passivos sujeitos a inspeção disporiam apenas de 30 dias para retificar as faturas, impugnando a legalidade da inspeção fiscal. Os que não tivessem sido sujeitos a inspeção disporiam do período normal de cinco anos. A emissão de um aviso de liquidação significa, portanto, que um período de 30 dias substitui o período normal de cinco anos.

46. Esta diferença parece-nos impossível de justificar, uma vez que, tratando-se de factos novos que surgiram posteriormente, os dois sujeitos passivos poderiam encontrar-se exatamente na mesma situação. A este respeito, recordo que, segundo jurisprudência constante, «o princípio da igualdade de tratamento, do qual o princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução em matéria de IVA, exige que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objetivamente» [19].

47. Em segundo lugar, exigir que um sujeito passivo impugne um aviso de liquidação em 30 dias, mesmo que os elementos que podem desencadear uma regularização se tenham verificado após a emissão desse aviso, cria o risco de esvaziar o direito a uma tutela jurisdicional efetiva: dependendo de quando esses elementos são descobertos, o sujeito passivo poderá ter apenas um prazo muito curto para impugnar o aviso de liquidação, ou mesmo ver essa possibilidade de impugnação prescrita. Por

18 V., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 30 e jurisprudência referida).

19 V., por exemplo, Acórdão de 13 de março de 2014, Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, n.º 53).

exemplo, no caso em apreço, a Terracult disporia apenas de alguns dias para impugnar o primeiro aviso de liquidação (emitido em 4 de março de 2014) após a verificação dos factos novos (28 de março de 2014). Na falta de inspeção e aviso de liquidação, a Terracult estaria em condições de retificar as faturas e regularizar o imposto no prazo mais longo de cinco anos.

48. Por último, em terceiro lugar, essas consequências algo estranhas salientam o ponto de partida problemático. Devo sublinhar que, de um modo geral, uma disposição nacional segundo a qual não há que reabrir casos que já foram objeto de fiscalização (administrativa ou judicial) é correta e adequada. Todavia, este princípio só pode logicamente ser aplicado às questões, de direito ou de facto, que foram efetivamente objeto de fiscalização. Em contrapartida, o efeito da preclusão não pode abranger elementos que não tenham sido nem poderiam ter sido objeto de tal fiscalização, uma vez que não existiam no período pertinente [20].

49. Tendo em conta o que precede, concluo que as disposições da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade obstam a uma disposição ou a uma prática de um Estado-Membro que não permite a retificação de faturas relativas a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal no seguimento da qual as autoridades fiscais emitiram um aviso de liquidação que se tornou definitivo, quando, após a emissão do aviso de liquidação, se venham a conhecer informações adicionais que dariam lugar à aplicação de um regime fiscal diferente (o mecanismo de autoliquidação).

2. Boa-fé, abuso de direito e fraude

50. O Governo romeno alega igualmente que o direito de regularização e de pedir reembolso, normalmente previstos na legislação nacional, podem ser limitados em circunstâncias como as do processo principal porque o fornecedor não agiu de boa-fé ou, em todo o caso, agiu em abuso de direito. A este respeito, o Governo romeno sublinha que a retificação das faturas invalidou, na realidade, os resultados do primeiro aviso de liquidação. Além disso, esse governo sublinha que os bens vendidos pela Terracult à Almos foram objeto, após essa venda, de certas transações suspeitas entre esta última e um terceiro.

a) Boa-fé

51. A título preliminar, importa recordar que, embora o direito à regularização do imposto indevidamente faturado deva ser concedido quando um sujeito passivo tenha agido de boa-fé, a boa-fé não é uma condição necessária ao direito à regularização. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que, quando o emitente da fatura tiver eliminado por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente faturado possa ser retificado, sem que os Estados-Membros possam sujeitar esta regularização à boa-fé do emitente da referida fatura. Esta regularização não pode depender do poder de apreciação discricionário das autoridades fiscais [21].

20 Pode fazer-se uma analogia mais ampla com a aplicação da mesma lógica no âmbito da fiscalização jurisdicional. Neste contexto, verifica-se um imperativo ainda maior de estabilidade e imutabilidade das relações jurídicas quando são criadas por uma decisão judicial transitada em julgado, que é certamente mais forte do que no caso de decisões administrativas ou fiscais. Todavia, mesmo nesse contexto, o facto de um processo ter sido objeto de recurso, ou mesmo de um segundo recurso, não impede a sua reabertura, se se tiverem verificado posteriormente factos novos que justifiquem tal medida extraordinária. Trata-se simplesmente de questões diferentes e de vias judiciais diferentes. Assim, uma lógica semelhante deve aplicar-se *a fortiori* ao sistema de IVA, que já prevê e aceita um grau muito mais elevado de flexibilidade *ex post* e de possibilidade de regularização em nome da neutralidade fiscal.

21 V., neste sentido, Acórdãos de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.os 58 e 68); de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.os 37 e 38); e de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 27).

52. A este respeito, saliento que, na sua resposta às questões do Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio indica que resulta dos autos que as autoridades fiscais nunca pediram o pagamento do imposto devido ao destinatário (Almos). Não se vê por que razão as autoridades fiscais não tentaram verificar se o imposto podia ser pago pelo destinatário, de forma que o montante indevidamente pago pelo fornecedor (Terracult) pudesse ser reembolsado sem prejuízo para o Tesouro Público. Interrogado sobre a razão para tal na audiência, o Governo romeno não conseguiu fornecer explicações.

53. Independentemente deste aspeto, não estou sobretudo convencido pelos elementos invocados pelo Governo romeno no âmbito do presente processo para sugerir que a Terracult não agiu de boa-fé.

54. Em especial, não compreendo a lógica subjacente ao argumento de que o facto de a retificação das faturas ter por efeito invalidar as conclusões do aviso de liquidação resultantes da inspeção fiscal constitui, em si e por si mesmo, um indício de que o sujeito passivo não agiu de boa-fé.

55. A própria finalidade da retificação das faturas é alterar uma situação anterior que, com base em elementos que se verificaram posteriormente, é considerada incorreta. Por conseguinte, o simples facto de as faturas retificadas terem invalidado os efeitos do primeiro aviso de liquidação não é suscetível de nem suficiente para provar a falta de boa-fé do sujeito passivo. Para esse efeito, é necessário um elemento suplementar. Importa recordar, a este respeito, que o conceito de «boa-fé» abrange o sujeito passivo que atua com toda a diligência de um operador informado [22].

56. Por conseguinte, as autoridades fiscais só podem invocar falta de boa-fé se alegarem expressamente a existência de um comportamento negligente do sujeito passivo, explicarem as razões de direito e de facto que sustentam esse entendimento e, se adequado, apresentarem prova que corrobore essas alegações [23]. Todavia, no presente processo, certamente no que diz respeito aos factos e afirmações apresentados ao Tribunal de Justiça, não parece haver nenhuma alegação clara e demonstrada a esse respeito.

57. Importa recordar que é indiferente que a invalidação efetiva do primeiro aviso de liquidação tenha ocorrido após uma inspeção fiscal. Com efeito, no processo Zabrus Siret [24]— um processo recente que dizia igualmente respeito à legislação nacional em causa no processo principal —, o Tribunal de Justiça declarou inequivocamente que «[as disposições da Diretiva IVA] e os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, por derrogação ao prazo de prescrição de cinco anos, instituído pelo direito nacional para a retificação das declarações de [IVA], impede, em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo de proceder a essa retificação a fim de fazer valer o seu direito a dedução, pela única razão de que essa retificação diz respeito a um período que já foi objeto de um controlo fiscal» [25].

58. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se a esse acórdão no seu pedido de decisão prejudicial, considerando que os princípios daí decorrentes devem ser aplicados à situação em causa no processo principal.

22 Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 26).

23 Mais precisamente sobre este ponto, v. as minhas Conclusões no processo Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, especialmente n.ºs 33 a 36).

24 Acórdão de 26 de abril de 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 *Ibidem*, n.º 56 e dispositivo.

59. Estou de acordo. Tendo em conta os argumentos avançados pelo Governo romeno nas suas observações escritas e orais, parece que o problema principal no caso em apreço reside no facto de as autoridades fiscais já terem verificado a operação em causa e, consequentemente, não aceitarem que o sujeito passivo possa posteriormente afastar os resultados do primeiro aviso de liquidação sem passar pelas «vias normais»: reclamação administrativa seguida, se adequado, de ações judiciais. Todavia, nos n.os 34 a 49, *supra*, expliquei por que razão, no caso em apreço, esta posição não pode ser acolhida.

b) Abuso de direito

60. As mesmas considerações valem no que respeita às sugestões feitas pelo Governo romeno segundo as quais a Terracult agiu em abuso de direito.

61. Neste contexto, é útil recordar que a declaração da existência de uma prática abusiva está sujeita a duas condições. Primeiro, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõe, devem ter por resultado a obtenção de um benefício fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições. Segundo, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de um benefício fiscal [26].

62. Todavia, com base nos elementos dos autos, não vejo que as autoridades fiscais tenham demonstrado a existência de um eventual abuso.

63. Em primeiro lugar, não é claro que «benefício fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições [do IVA]» a Terracult podia pretender obter através da sua conduta. Como mencionado nos n.os 23 a 26, *supra*, a Terracult não é devedora do imposto que pagou. Todavia, na sequência da primeira inspeção fiscal, pagou devidamente o imposto. Posteriormente, a Terracult, como observou na audiência, oscilou entre duas realidades: por um lado, tinha pagado ao Estado o IVA que, embora indevido, não pode ser reembolsado; por outro, o destinatário recusa-se a reembolsar esse imposto à Terracult, uma vez que a operação em causa não está sujeita ao regime de tributação ordinário, mas ao mecanismo de autoliquidação. Em substância, acaba por suportar um imposto de que não era devedora.

64. Nesta base, parece-me que a Terracult não pretende obter uma vantagem indevida. Apenas tenta restabelecer a neutralidade em relação à operação em causa.

65. Em segundo lugar, importa recordar que, para demonstrar a existência de abuso, as autoridades fiscais devem demonstrar elementos concretos que as permitam considerar que as partes utilizaram uma construção artificial para contornar a aplicação das disposições sobre o IVA pertinentes, para obter um benefício indevido [27]. No entanto, nada no processo, e certamente nada no despacho de reenvio, põe em causa a veracidade das retificações efetuadas nas faturas relativas à operação em causa. O simples facto de a retificação das faturas ter tido por efeito invalidar os resultados do aviso de liquidação anterior não pode constituir, como já foi exposto, prova de uma operação não verídica.

66. Tendo em conta estas considerações, o que realmente importa, numa situação como a que está em causa no processo principal, é saber se a retificação das faturas é justificada pelos elementos novos invocados pela Terracult ou, pelo contrário, se foi efetuada com fins fraudulentos. Isto leva-me ao elemento seguinte referido pelo Governo romeno neste contexto.

26 V., neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.os 74 e 75), e de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 49).

27 Para mais pormenores sobre este ponto, v. as minhas Conclusões no processo Cussens e o. (C-251/16, EU:C:2017:648, n.os 23 a 31 e 58 a 107).

c) Fraude

67. O Governo romeno faz referência, nas suas observações, ao facto de as sementes de colza vendidas pela Terracult à Almos terem sido objeto, após essa venda, de determinadas transações suspeitas entre esta última e um terceiro.

68. A este respeito, recordo que, segundo jurisprudência constante, um sujeito passivo perde o direito a dedução quando sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua atuação, participava numa operação que estava envolvida numa fraude ao IVA. Cabe às autoridades fiscais que tenham constatado fraudes ou irregularidades cometidas por um operador provar, à luz de elementos objetivos e não exigindo do outro operador verificações que não lhe incumbem, que este último sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução estava envolvida numa fraude ao IVA [28].

69. Em contrapartida, quando as condições materiais e formais para a constituição e o exercício de direito a dedução estão reunidas, não é compatível com a Diretiva IVA punir com a negação desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude cometida pelo seu parceiro comercial ou por outro operador a montante ou a jusante da cadeia de entregas [29].

70. Nesse cenário, para que os factos invocados pelo Governo romeno fossem pertinentes em relação à Terracult, as autoridades fiscais deveriam ter demonstrado que a Terracult participou num esquema fraudulento, ou pelo menos que sabia ou tinha a obrigação de saber da sua existência. No entanto, pelo menos no contexto do presente processo, o Governo romeno parou de alegar que existiu fraude ou qualquer outro comportamento ilegal. Além disso, não apresentou nenhum elemento que permita corroborar a insinuação de que a Terracult conhecia ou tinha a obrigação de conhecer as operações suspeitas efetuadas com os bens em causa após a venda à Almos.

71. Na audiência, o Governo romeno foi convidado a explicar mais claramente a razão pela qual, em seu entender, a Terracult não tinha agido com a diligência necessária relativamente a essas operações e que disposições do direito nacional ou do direito da União podiam servir de base para exigir um grau de diligência mais elevado dessa sociedade. Todavia, o Governo romeno teve dificuldades em dar uma resposta clara a esta questão. Referiu-se unicamente à falta de recetividade da Terracult na busca de documentos relativos ao lugar de entrega dos bens vendidos à Almos e, mais genericamente, a falhas de contabilidade (não especificadas).

72. Esta resposta causou-me perplexidade, especialmente porque a Terracult (e de seguida a Almos) concordou com as conclusões dos inspetores fiscais no que respeita à requalificação da venda como entrega nacional e porque nenhuma alegação relativa a falhas de contabilidade por parte do Terracult tinha sido suscitada antes da audiência. Em todo o caso, não estou convencido de que esse incumprimento — sendo, como salientou acertadamente a Comissão, certamente menor e puramente formal — possa justificar uma perda total do direito de regularização e de obtenção de reembolso da Terracult.

73. Segundo jurisprudência constante, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar medidas para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Contudo, essas medidas não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos assim prosseguidos e, por isso, não podem ser utilizadas de uma forma que ponha em causa a neutralidade do IVA [30]. Em particular, o Tribunal de Justiça declarou que

28 V., neste sentido, Acórdãos de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.os 48 e 50), e de 3 de outubro de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, n.os 30 e 31).

29 V., neste sentido, Acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.os 45 e 46), e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 49).

30 V., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, n.os 28 e 29).

uma sanção que consiste na recusa absoluta do direito a dedução é desproporcionada no caso de não se demonstrar nenhuma fraude nem prejuízo para o orçamento do Estado [31]. O mesmo se deve aplicar, sem dúvida, em relação a uma recusa absoluta de permitir que um sujeito passivo regularize o imposto faturado indevidamente e obtenha reembolso de um imposto pago indevidamente.

74. Um Estado-Membro só pode, portanto, recusar a regularização e o reembolso solicitados por um sujeito passivo quando as autoridades fiscais, baseadas em elementos objetivos, puderem demonstrar de forma juridicamente suficiente que a retificação das faturas que desencadeiam a aplicação do mecanismo de autoliquidação foi efetuada de má-fé, constituiu um abuso de direito ou estava ligada a uma fraude fiscal de que o fornecedor tinha conhecimento ou estava obrigado a ter conhecimento.

75. Incumbe obviamente ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.

V. Conclusão

76. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Curtea de Apel Timișoara (Tribunal de Recurso de Timisoara, Roménia) da seguinte forma:

– A Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade obstam a uma disposição ou a uma prática de um Estado-Membro que não permite a retificação de faturas relativas a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal no seguimento da qual as autoridades fiscais emitiram um aviso de liquidação que se tornou definitivo, quando, após a emissão do aviso de liquidação, se venham a conhecer informações adicionais que dariam lugar à aplicação do mecanismo de autoliquidação.

– Um Estado-Membro só pode recusar a regularização e o reembolso do imposto indevidamente pago pelo fornecedor quando as autoridades fiscais, baseadas em elementos objetivos, puderem demonstrar de forma juridicamente suficiente que a retificação das faturas que desencadeiam a aplicação do mecanismo de autoliquidação foi efetuada de má-fé, constituiu um abuso de direito ou estava ligada a uma fraude fiscal de que o fornecedor tinha conhecimento ou estava obrigado a ter conhecimento. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.

31 V., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.os 68 e 70).