Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

21 de novembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do IVA — Princípio da neutralidade do IVA — Apresentação tardia de um pedido de registo — Emissão e conteúdo das faturas — Fatura que não menciona o IVA a montante — Imposto calculado com base numa ata — Inexistência de fatura retificativa — Direito a dedução — Exclusão»

No processo C-624/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad – Varna (Tribunal administrativo de Varna, Bulgária), por Decisão de 27 de setembro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de outubro de 2023, no processo

«SEM Remont» EOOD

contra

Direktor na direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, M. L. Arastey Sahún (relatora), presidente da Quinta Secção, e J. Passer, juiz,

advogado-geral: A. M. Collins,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da «SEM Remont» EOOD, por A. Bochu, M. Gouraud e B. Le Bret, avocats,

– em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por D. Zhelyazkov,

* Língua do processo: búlgaro.

– em representação do Governo Búlgaro, por T. Mitova e T. Tsingileva, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por D. Drambozova e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 14) (a seguir «Diretiva IVA»), e do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «SEM Remont» EOOD ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Recursos e Prática Fiscal e da Segurança Social» de Varna junto da Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária) a respeito da recusa de conceder a esta sociedade o direito à dedução do IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 63.º da Diretiva IVA dispõe:

«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.»

4 O artigo 167.º desta diretiva dispõe:

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

5 O artigo 168.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

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

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

[…]»

6 O artigo 176.º da mesma diretiva refere:

«O Conselho [da União Europeia], deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão [Europeia], determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. […]

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade [Europeia] após essa data, na data da respetiva adesão.»

7 O artigo 178.º da Diretiva IVA dispõe:

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

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[…]»

8 O artigo 179.º desta diretiva dispõe:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

9 O artigo 203.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

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

10 Nos termos do artigo 218.º da mesma diretiva:

«Para efeitos da presente diretiva, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo.»

11 O artigo 219.º da Diretiva IVA dispõe:

«É assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.»

12 O artigo 226.º desta diretiva, que figura na secção 4 do capítulo 3 do seu título XI, dispõe:

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

[…]

3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;

[…]

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

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

[…]

8) 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;

[…]»

Direito búlgaro

13 O artigo 25.º da zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «ZDDS»), dispõe:

«1. Constituem facto gerador do imposto, na aceção da presente lei, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos de imposto por força da presente lei, as aquisições intracomunitárias, bem como as importações de bens referidas no artigo 16.º

2. […] O facto gerador do imposto ocorre na data da transmissão da propriedade do bem ou de qualquer outro direito real, bem como de qualquer outro direito de dispor do bem como proprietário, ou à data da execução da prestação do serviço.»

14 O artigo 71.º da ZDDS dispõe:

«O interessado exerce o seu direito à dedução do imposto pago a montante quando reunir, pelo menos, um dos seguintes requisitos:

1. dispor de um documento fiscal, elaborado em conformidade com as condições previstas nos artigos 114.º e 115.º, no qual o IVA seja mencionado separadamente para os bens ou serviços que lhe são fornecidos;

[…]»

15 Nos termos do artigo 96.º, n.º 1, da ZDDS:

«Os sujeitos passivos estabelecidos no território búlgaro que tenham realizado um volume de negócios tributável igual ou superior a 50 000 [levs búlgaros (BGN) (cerca de 25 600 euros)] num período que não exceda os doze meses consecutivos anteriores ao mês em curso devem apresentar uma declaração de registo nos termos da presente lei no prazo de sete dias a contar do termo do período de tributação durante o qual atingiu esse volume de negócios. Quando o volume de negócios for atingido por um período não superior a dois meses consecutivos, incluindo o mês em curso, a pessoa deve apresentar a declaração no prazo de sete dias a contar da data em que foi atingido o volume de negócios.»

16 O artigo 102.º da ZDDS dispõe:

«1. Quando o serviço de receitas verificar que uma pessoa não cumpriu no prazo estabelecido a sua obrigação de apresentar um pedido de registo, regista-a emitindo um aviso de registo se as condições para o registo estiverem reunidas.

2. O aviso a que se refere o n.º 1 deve indicar a base e a data em que a obrigação de registo se constituiu.

3. […] Para efeitos da determinação das dívidas fiscais da pessoa que não apresentou a declaração de registo dentro do prazo, apesar de a isso estar obrigada, considera-se que é devedora do imposto sobre as entregas tributáveis e as aquisições intracomunitárias que efetuou, bem como sobre as prestações de serviços tributáveis de que beneficiou, pelas quais o imposto é devido pelo destinatário:

1) […] pelo período a contar do termo do prazo em que o aviso de registo deveria ter sido emitido, se a pessoa tivesse apresentado uma declaração de registo no prazo até à data em que foi registada pelo serviço de receitas;

2) […] pelo período a contar do termo do prazo em que o aviso de registo deveria ter sido emitido, se a pessoa tivesse apresentado a declaração de registo dentro do prazo até à data em que já não existam motivos para o registo.

4. […] Nos casos referidos no artigo 96.º, n.º 1, segundo período, para efeitos da determinação das dívidas fiscais da pessoa que não apresentou a declaração de registo dentro do prazo, apesar de a tal estar obrigada, considera-se que é devedora de imposto sobre as entregas tributáveis que tenham excedido o volume de negócios tributável de 50 000 BGN [cerca de 25 600 euros] desde a data em que o volume de negócios tenha sido excedido até à data em que a pessoa seja registada no serviço de receitas ou até à data em que já não existam motivos para o registo. É devido imposto pela entrega tributável que exceda o volume de negócios. A pessoa é também devedora de imposto sobre as prestações de serviços tributáveis de que beneficiou relativamente às quais o imposto seja devido pelo destinatário e sobre as aquisições intracomunitárias tributáveis efetuadas durante esse período.

[…]»

17 O artigo 114.º, n.º 1, do ZDDS dispõe o seguinte:

«A fatura deve conter os seguintes elementos:

[…]

11) o preço unitário sem imposto e a matéria coletável da entrega, bem como os descontos e abatimentos comerciais concedidos, se não estiverem incluídos no preço unitário;

12) a taxa do imposto e, se a taxa for nula, as razões da sua aplicação e as razões da não liquidação do imposto;

13) o montante do imposto;

14) o montante a pagar, se for diferente do montante da matéria coletável e do imposto;

[…]»

18 O artigo 116.º da ZDDS dispõe:

«1. Não é permitido introduzir retificações e aditamentos às faturas e aos avisos correspondentes. Os documentos emitidos incorretamente ou retificados devem ser anulados e devem ser emitidos novos documentos.

2. São igualmente considerados documentos emitidos de forma errada as faturas e os avisos correspondentes que, apesar de deverem fazê-lo, não mencionem o IVA.

[…]

4. Para efeitos da anulação de documentos errados ou retificados que tenham sido inscritos nos registos contabilísticos do fornecedor ou do adquirente, deve ser emitida, para cada uma das partes, uma ata de anulação que contenha as seguintes informações:

1) o motivo da anulação;

2) o número e a data do documento anulado;

3) o número e a data de emissão do novo documento;

4) a assinatura das pessoas que elaboraram a ata para cada uma das partes.

5. O emitente deve conservar todos os exemplares dos documentos anulados que sejam inscritos na contabilidade do fornecedor e do destinatário, em conformidade com o regulamento de execução da lei.

[…]

7. […] A retificação de faturas e avisos de liquidação no caso de um ato definitivo emitido pela Administração Fiscal é efetuada nos termos dos n.ºs 1 a 6 quando a obrigação declarada nesse ato tiver sido liquidada junto do Tesouro Público numa conta da direção territorial competente da

Natsionalna agentsia za prihodite [(Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária)] ou compensada pela Administração Fiscal.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 A SEM Remont é uma sociedade de direito búlgaro que exerce a atividade de construção de vias férreas subterrâneas e aéreas. É sujeito passivo de IVA.

20 Em 4 de agosto de 2020, esta sociedade celebrou com a Gidrostroy – Russia OOD, uma sociedade de direito russo especializada na disponibilização de navios para a execução de trabalhos de dragagem, um contrato para que esta realizasse trabalhos de dragagem na zona aquática do porto de Varna (Bulgária). Nos termos desse contrato, a Gidrostroy – Russia era o fornecedor e a SEM Remont o destinatário.

21 Em 31 de outubro e 15 de novembro de 2020, a Gidrostroy – Russia passou duas faturas à SEM Remont relativas aos trabalhos efetuados em execução desse contrato, nos montantes, respetivamente, de 1 320 542,97 BGN (cerca de 675 200 euros) e de 2 440 972,26 BGN (cerca de 1 248 100 euros). Nas datas de emissão dessas faturas, a Gidrostroy – Russia não estava registada para efeitos de IVA na Bulgária, nos termos da ZDDS, e, portanto, não mencionou IVA nas referidas faturas. Os trabalhos em causa foram realizados posteriormente e tinham por destinatário a ES BILD, uma sociedade constituída entre a SEM Remont e a EIS – Stroitelna kompania AD, representante da Gidrostroy – Russia na Bulgária.

22 A Gidrostroy – Russia apresentou a sua declaração de registo para efeitos de IVA em 26 de novembro de 2020. Foi-lhe emitido um aviso de matrícula em 10 de dezembro de 2020, tendo-lhe sido notificado em 11 de dezembro de 2020.

23 A Gidrostroy – Russia foi objeto de uma inspeção fiscal que apurou que essa sociedade tinha ultrapassado, desde 9 de dezembro de 2019, o limiar do volume de negócios tributável previsto no artigo 96.º, n.º 1, da ZDDS, que justificava o seu registo para efeitos de IVA, e que, por conseguinte, nos termos dessa disposição, deveria ter apresentado uma declaração de registo ao abrigo dessa lei até 16 de dezembro de 2019. Não tendo cumprido esta obrigação, a referida sociedade era, portanto, considerada devedora de IVA sobre as entregas que tivessem levado a exceder esse limiar no período compreendido entre 9 de dezembro de 2019 e a data do seu registo efetivo nos termos do artigo 96.º, n.º 1, da ZDDS, a saber, 11 de dezembro de 2020.

24 Em 11 de dezembro de 2020, a Autoridade Tributária convidou a Gidrostroy –Russia a liquidar o IVA sobre as operações tributáveis relativas a esse período e a apresentar uma ata, nos termos do artigo 117.º, n.º 1, ponto 1, da ZDDS. Por carta de 12 de julho de 2021, esta sociedade notificou-a dessa ata, com data de 29 de junho de 2021, liquidando esse IVA, na qual surgia como prestadora e beneficiária dessas operações. A referida ata mencionava, nomeadamente, as duas faturas de 31 de outubro e 15 de novembro de 2020, no montante total de IVA de 752 303,05 BGN (cerca de 384 650 euros).

25 A EIS – Stroitelna kompania, representante da Gidrostroy – Russia na Bulgária, cuja conta bancária era utilizada para o pagamento das obrigações fiscais dessa sociedade nesse Estado-Membro, celebrou, em 13 de julho de 2021, com a SEM Remont um contrato em que lhe

concedia um empréstimo no montante de 752 303,05 BGN, idêntico ao montante de IVA mencionado na ata relativa a essas duas faturas. O montante desse empréstimo foi efetivamente utilizado pela EIS – Stroitelna kompania para pagar esse IVA ao Tesouro Público búlgaro.

26 A SEM Remont inscreveu no seu registo de aquisições e na declaração de IVA, pelo período fiscal de dezembro de 2021, um direito à dedução de IVA no montante de 753 390,12 BGN (cerca de 385 200 euros), com base na ata.

27 Contudo, a autoridade fiscal apurou que, à data da emissão dessa ata, o facto gerador da obrigação fiscal não tinha ocorrido e que, por conseguinte, o IVA não era exigível. Nestas condições, essa autoridade concluiu que a SEM Remont não preenchia os requisitos de dedução do IVA previstos no artigo 71.º da ZDDS, por não possuir faturas que mencionassem o IVA. Considerou, a este respeito, que a referida ata não era um documento válido que demonstrasse a existência de um direito a dedução.

28 Por conseguinte, de acordo com o artigo 25.º, n.os 1 e 4, da ZDDS, conjugado com o artigo 71.º, n.º 1, dessa lei, a autoridade fiscal recusou à SEM Remont o direito à dedução do IVA em causa.

29 Esta recusa da Autoridade Tributária era, além disso, motivada pelo facto de o IVA relacionado com as entregas recebidas da Gidrostroy – Russia ter sido liquidado na sequência do procedimento de inspeção dessa sociedade, nos termos do artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS. A este respeito, essa autoridade adotou a interpretação desta disposição feita pelo Konstitutsionen sad (Tribunal Constitucional, Bulgária), segundo a qual o fornecedor de uma operação tributável que não tenha apresentado a declaração de registo no prazo exigido é obrigado a pagar o IVA sobre essa operação, mas não tem o direito de retificar as faturas emitidas durante o período compreendido entre a data em que atingiu o limiar do volume de negócios tributável a partir do qual o registo para efeitos de IVA é obrigatório e a data em que foi efetivamente registado para efeitos de IVA.

30 A SEM Remont interpôs recurso da decisão da autoridade fiscal que lhe recusou o direito a dedução do IVA para o Administrativen sad – Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária), o órgão jurisdicional de reenvio. Esse órgão jurisdicional interroga-se sobre a compatibilidade com a Diretiva IVA e com o princípio da neutralidade do IVA das disposições do direito nacional e da prática da Administração nacional nos termos das quais, numa situação como a do processo principal, é recusado ao destinatário de uma entrega o direito a dedução do IVA quando o fornecedor, que não estava registado para efeitos do IVA, emitiu uma fatura sem menção do IVA, mas foi registado para efeitos do IVA a pedido da Autoridade Tributária após a entrega ter ocorrido, e emitiu, na sequência de uma inspeção, não uma fatura retificada, mas uma ata, na qual figura como fornecedor e destinatário dessa operação, mencionando a fatura em causa, a matéria coletável e o IVA que lhe é aplicado.

31 Nestas condições, o Administrativen sad – Varna (Tribunal Administrativo de Varna) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nos termos dos artigos 63.º, 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), 218.º, 219.º, 220.º, 226.º e 228.º da Diretiva [IVA], é admissível uma prática do Serviço de Receitas no que respeita à aplicação de disposições nacionais e, em especial, do artigo 71.º, n.º 1, da [ZDDS], lido em conjugação com o artigo 25.º, n.º 1, da ZDDS, lido em conjugação com os artigos 102.º, n.º 4, 114.º, 116.º e 117.º da ZDDS, lidos em conjugação com os artigos 125.º e 126.º da ZDDS, nos termos da qual se recusou ao destinatário dos serviços

sujeitos a IVA o direito à dedução relativamente ao período em que foram prestados os serviços e ao período da sua comunicação na declaração fiscal com o fundamento de que a fatura emitida pelo prestador ao destinatário não mencionava o IVA e de que foi elaborado um documento, num momento posterior (na sequência da inspeção fiscal realizada ao prestador), que não cumpria as exigências de conteúdo de uma fatura (foi elaborada uma ata da qual resultava a designação do seu autor como prestador e destinatário) e no qual se indicava a fatura emitida ao destinatário, e se calculava o IVA com base no valor tributável ali mencionado, que foi pago, e tendo o destinatário, apenas posteriormente, declarado o direito à dedução ("direito à obtenção de um crédito de imposto", em conformidade com a ZDDS) com base na ata, e torna tal prática impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: em que momento deve ser exercido o direito à dedução — no momento da emissão da fatura que não contém a menção do IVA ou no momento em que o prestador emite a ata?

3) Nos termos do artigo 203.º, lido em conjugação com o artigo 178.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva IVA e do princípio da neutralidade fiscal, são admissíveis uma legislação como a que resulta do artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS e uma prática da Administração Fiscal nacional segundo as quais o prestador de um serviço sujeito a IVA que não tenha apresentado qualquer pedido de registo em conformidade com a ZDDS, dentro do prazo legalmente previsto a contar do momento em que tenha sido constituída a obrigação de registo em conformidade com a ZDDS, se encontre apenas obrigado a pagar o IVA relativo aos serviços que tenha prestado no período compreendido entre a constituição da obrigação de registo e o registo no Serviço de Receitas, não prevendo nenhuma possibilidade de o prestador relativamente ao qual tenha sido determinada a sujeição a IVA em conformidade com o artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS emitir faturas retificadas (ou outro documento) ao destinatário para que este possa exercer o direito à dedução?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

32 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o destinatário de uma entrega sujeita a IVA fica privado do direito à dedução desse imposto, previsto nessa diretiva, no caso de o fornecedor, por um lado, não ter cumprido a sua obrigação, prevista na regulamentação nacional, de apresentar uma declaração de registo para efeitos de IVA e ter passado ao destinatário faturas sem a menção do IVA e, por outro, ter lavrado, durante uma inspeção fiscal, uma ata com a menção desse IVA e na qual esse fornecedor também era apresentado como destinatário dessa entrega.

33 Segundo jurisprudência constante, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 13 de janeiro de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, n.º 21 e jurisprudência referida).

34 Contudo, esse direito à dedução está sujeito ao respeito de certos requisitos, nomeadamente o requisito, previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, de o IVA cuja dedução é pedida ser devido ou pago (Acórdão de 13 de janeiro de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, n.º 22).

35 É certo que o Tribunal de Justiça já declarou que, quando o preço tiver sido determinado pelas partes sem menção do IVA e o fornecedor for a pessoa que é devedora do IVA devido sobre a operação tributada, se deve considerar que o preço acordado, no caso de o fornecedor não ter a possibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela Administração Fiscal, já inclui o IVA (Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavosin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 43, e de 13 de janeiro de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, n.º 23; v., neste sentido, Acórdão de 1 de julho de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, n.ºs 30 a 34).

36 No entanto, no caso presente, como resulta da decisão de reenvio, as faturas em causa mencionavam apenas o valor tributável sem IVA, tendo esse imposto sido indicado unicamente na ata lavrada pelo fornecedor, a saber, a Gidrostroy – Russia, durante a inspeção fiscal.

37 Nestas condições, a presunção, prevista pela jurisprudência referida no n.º 35 do presente acórdão, não é aplicável no processo principal.

38 Quanto a essa ata, importa observar que é certo que, no Acórdão de 29 de setembro de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, n.º 46), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um contrato, cuja celebração não foi seguida pela emissão de uma fatura pelas partes, pode ser considerado uma fatura, na aceção desta disposição, no caso de esse contrato conter todas as informações necessárias para que a Administração Fiscal de um Estado-Membro possa determinar se os pressupostos materiais do direito à dedução do IVA estão preenchidos no caso.

39 No entanto, por um lado, a ata em causa no presente processo, lavrada pela Gidrostroy – Russia, que indicava que esta sociedade era simultaneamente fornecedor e destinatário da operação em causa e que não foi entregue à SEM Remont, mas sim à autoridade fiscal durante uma inspeção fiscal efetuada por esta, não pode ser equiparada a um contrato entre as partes, como o contrato objeto do acórdão referido no número anterior.

40 Por outro lado, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a Diretiva IVA e o princípio fundamental da neutralidade do IVA exigem que a dedução do IVA pago a montante seja concedida se os pressupostos materiais estiverem preenchidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (v., neste sentido, Acórdão de 29 de setembro de 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, n.º 38 e jurisprudência referida).

41 Ora, há que observar que, no processo principal, o IVA não foi pago pela SEM Remont nem era devido por ela. Com efeito, a autoridade fiscal apurou que as faturas em causa tinham sido passadas para uma operação posteriormente efetuada pela Gidrostroy – Russia, sendo destinatário dessa operação a sociedade ES BILD, constituída entre a SEM Remont e a EIS – Stroitelna kompania.

42 Este facto não é posto em causa pela existência de um contrato de mútuo relativo ao montante em relação ao qual a dedução do IVA foi recusada à SEM Remont celebrado entre esta última e a EIS – Stroitelna kompania, enquanto representante da Gidrostroy – Russia, uma vez que esse contrato não gerava uma obrigação de a SEM Remont pagar o IVA ao fornecedor nem constituía uma retificação das faturas emitidas pela Gidrostroy – Russia à SEM Remont.

43 Nestas condições, os requisitos, referidos no n.º 34 do presente acórdão, a que está sujeito o direito à dedução do IVA, não se podem considerar preenchidos.

44 Em face destas considerações, há que responder à primeira questão que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o destinatário de uma entrega sujeita a IVA fica privado do direito à dedução desse imposto, previsto nessa diretiva, no caso de o fornecedor, por um lado, não ter cumprido a sua obrigação, prevista nessa regulamentação, de apresentar uma declaração de registo para efeitos de IVA e ter passado ao destinatário faturas sem a menção do IVA e, por outro, ter lavrado, durante uma inspeção fiscal, uma ata com a menção desse IVA e na qual esse fornecedor também era apresentado como destinatário dessa entrega.

Quanto à segunda questão

45 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, no caso referido na primeira questão, o direito à dedução do IVA se constitui no momento da emissão da fatura que não menciona esse imposto ou no momento da elaboração da ata pelo fornecedor.

46 Em face da resposta à primeira questão, a segunda questão ficou sem objeto, pelo que não há que lhe responder.

Quanto à terceira questão

47 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se a Diretiva IVA e o princípio da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que exclui a possibilidade de retificar uma fatura no caso de, por um lado, a fatura que o fornecedor entregou ao destinatário de uma entrega sujeita a IVA não mencionar esse imposto e, por outro, durante uma inspeção fiscal a esse fornecedor, este ter lavrado uma ata com menção do IVA e que apresentava o referido fornecedor também como destinatário dessa entrega.

48 Embora o Tribunal de Justiça tenha reconhecido que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedido mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certos requisitos formais, isso é na condição de os requisitos de fundo terem sido cumpridos (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, n.º 59 e jurisprudência referida).

49 Ao mesmo tempo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de faturas diz respeito à dedução do IVA pago a montante.

50 A este respeito, no Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 43), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 167.º, o artigo 178.º, alínea a), o artigo 179.º e o artigo 226.º, ponto 3, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma

regulamentação nacional por força da qual a retificação de uma fatura relativa a uma menção obrigatória, a saber, o número de identificação IVA, não produz efeitos retroativos, pelo que o direito à dedução do IVA exercido a título da fatura retificada não incide sobre o ano durante o qual essa fatura foi inicialmente emitida, mas sim sobre o ano durante o qual foi retificada.

51 No entanto, no processo que deu origem a esse acórdão, o IVA tinha sido pago a montante pela sociedade que tinha mencionado nas suas declarações fiscais uma dedução desse IVA.

52 Como resulta do Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 44), a Administração Fiscal não se pode limitar ao exame da própria fatura. Deve também ter em conta as informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Este entendimento é confirmado pelo artigo 219.º da Diretiva IVA, que equipara a uma fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.

53 Assim, neste último acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, dessa diretiva, apesar de essas autoridades disporem de todas as informações necessárias para verificar se estão preenchidos os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito.

54 Ainda no processo que deu origem ao Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), o IVA tinha sido pago a montante pela sociedade destinatária dos serviços sujeitos a IVA, que tinha pedido a dedução desse imposto.

55 Tendo em conta as considerações relativas à primeira questão no presente processo, sobre a inexistência de um direito da SEM Remont a uma dedução do IVA, há que salientar que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto na Diretiva IVA não é aplicável quando a dedução tenha sido inicialmente efetuada sem qualquer direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.os 42 e 43).

56 Por outro lado, no Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.os 34 e 35), o Tribunal de Justiça considerou que, embora o sistema comum do IVA não proíba que se proceda à retificação de faturas erradas, não é menos verdade que, no que respeita ao litígio no processo que deu origem a esse acórdão, as informações necessárias para completar e regularizar essas faturas tinham sido apresentadas após a Administração Fiscal ter adotado a sua decisão de recusa do direito à dedução do IVA. Por conseguinte, antes da adoção dessa decisão, as faturas apresentadas a essa Administração ainda não tinham sido retificadas para lhe permitir assegurar a cobrança exata do IVA, bem como o seu controlo.

57 No n.º 36 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que o regime harmonizado do IVA não se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual o direito à dedução do IVA pode ser recusado a sujeitos passivos, destinatários de serviços, que possuam faturas incompletas, mesmo que estas últimas sejam completadas pela apresentação de informações destinadas a provar a realidade, a natureza e o montante das operações faturadas após a adoção dessa decisão de recusa.

58 No Acórdão de 23 de abril de 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, n.º 39), relativo à regulamentação búlgara, o Tribunal de Justiça declarou que a impossibilidade de regularizar os documentos fiscais, no caso de ter sido definitivamente eliminado qualquer risco de perda de receitas fiscais, não é necessária para assegurar a cobrança do IVA e prevenir a fraude.

59 Contudo, no processo que deu origem a esse acórdão, tanto o prestador como o destinatário dos serviços em causa tinham pago IVA, pelo que houve cobrança desse imposto pela Administração Fiscal duas vezes. Assim, não existia nenhum risco de perda de receitas fiscais.

60 Em contrapartida, não é esse o caso numa situação como a que está em causa no processo principal, uma vez que, como referido no n.º 41 do presente acórdão, o IVA não foi pago a montante pela SEM Remont nem era devido por ela.

61 Em face de todas estas considerações, há que responder à terceira questão que a Diretiva IVA e o princípio da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que exclui a possibilidade de retificar uma fatura no caso de, por um lado, a fatura que o fornecedor entregou ao destinatário de uma entrega sujeita a IVA não mencionar esse imposto e, por outro, durante uma inspeção fiscal a esse fornecedor, este ter lavrado uma ata com menção do IVA e que apresentava o referido fornecedor também como destinatário dessa entrega.

Quanto às despesas

62 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

1) **A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010,**

   deve ser interpretada no sentido de que:

   não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual o destinatário de uma entrega sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) fica privado do direito à dedução desse imposto, previsto nessa diretiva, no caso de o fornecedor, por um lado, não ter cumprido a sua obrigação, prevista nessa regulamentação, de apresentar uma declaração de registo para efeitos de IVA e ter passado ao destinatário faturas sem a menção do IVA e, por outro, ter lavrado, durante uma inspeção fiscal, uma ata com a menção desse IVA e na qual esse fornecedor também era apresentado como destinatário dessa entrega.

2) **A Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, e o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)**

devem ser interpretados no sentido de que:

não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que exclui a possibilidade de retificar uma fatura no caso de, por um lado, a fatura que o fornecedor entregou ao destinatário de uma entrega sujeita a IVA não mencionar esse imposto e, por outro, durante uma inspeção fiscal a esse fornecedor, este ter lavrado uma ata com menção do IVA e que apresentava o referido fornecedor também como destinatário dessa entrega.

Assinaturas