ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

8 de Maio de 2008 *

Nos processos apensos C-95/07 e C-96/07,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pela Commissione tributaria provinciale di Genova (Itália), por decisões de 13 de Dezembro de 2006, entrados no Tribunal de Justiça em 20 de Fevereiro de 2007, nos processos

Ecotrade SpA

contra

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh e A. Arabadjiev (relator), juízes,

* Língua do processo: italiano.

advogada-geral: E. Sharpston,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Janeiro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Ecotrade SpA, por A. Lovisolo e N. Raggi, avvocati,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo cipriota, por A. Pantazi-Lambrou, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por A. Aresu e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de Março de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial são relativos à interpretação dos artigos 17.º, 18.º, n.º 1, alínea d), 21.º, n.º 1, e 22.º da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Directiva 2000/17/CE do Conselho, de 30 de Março de 2000 (JO L 84, p. 24, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem a Ecotrade SpA (a seguir «Ecotrade») à Agenzia delle Entrate — Ufficio di Génova 3 (a seguir «Agenzia») a respeito de diversos avisos de pagamento que esta última emitiu e que rectificam, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), as declarações fiscais apresentadas por aquela sociedade relativas aos exercícios de 2000 e 2001.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Relativamente ao direito à dedução, o artigo 17.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva, na redacção que resulta do artigo 28.º-F, n.º 1, desta mesma directiva, prevê:

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

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».

4 Nos termos do n.º 6 do mesmo artigo 17.º, enquanto o Conselho da União Europeia não tiver determinado quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva, sendo especificado que serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. O n.º 7 desse mesmo artigo permite que os Estados-Membros, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º dessa mesma directiva, excluam, por razões conjunturais, parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens.

5 Em conformidade com o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, na redacção que resulta do artigo 28.º-G dessa mesma directiva, no regime interno, o IVA é devido pelos destinatários de serviços referidos, nomeadamente, no ponto C do artigo 28.º-B desse diploma, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo não estabelecido no território do país. O ponto C do artigo 28.º-B, para que remete, refere-se às «prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens». Este regime, que, de resto, é aplicável a outros serviços, é amplamente conhecido sob a designação habitual de «inversão do ónus da liquidação».

6 No que respeita às modalidades de exercício do direito à dedução em circunstâncias idênticas às descritas no número anterior, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta

Directiva, na redacção que resulta do artigo 28.º-F, n.º 2, da mesma directiva, prevê que, para poder exercer esse direito, o sujeito passivo deve cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.

7 O artigo 18.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«2. O sujeito passivo efectuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1.

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras [segundo] as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2.»

8 Além disso, encontram-se previstas no artigo 22.º da Sexta Directiva, na redacção que resulta do artigo 28.º-H da mesma directiva, um certo número de obrigações que incumbem ao sujeito passivo. Entre estas figura a prevista no n.º 2, alínea a), desse artigo 22.º, por força do qual todos os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal, bem como a prevista no n.º 4, alíneas a) e b), do mesmo artigo, segundo o qual os sujeitos passivos devem entregar uma declaração, no prazo fixado, da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar.

9 Por último, os n.os 7 e 8 do referido artigo 22.º estão redigidos nos seguintes termos:

«7. Os Estados-Membros adoptarão as medidas necessárias, a fim de que as pessoas que, nos termos do n.º 1, alíneas a) e b), do artigo 21.º, são consideradas devedoras do imposto em substituição de um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro [...] cumpram as obrigações de declaração e de pagamento acima referidas.

8. Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Legislação nacional

10 No direito italiano, o essencial das disposições pertinentes em matéria de IVA encontra-se previsto, por um lado, no Decreto do Presidente da República n.º 633, de 26 de Outubro de 1972, que institui e regulamenta o imposto sobre o valor acrescentado (suplemento ordinário do GURI n.º 292, de 11 de Novembro de 1972), alterado por diversas vezes (a seguir «DPR n.º 633/72»), e, por outro, no Decreto-Lei n.º 331, de 30 de Agosto de 1993 (GURI n.º 203, de 30 de Agosto de 1993, a seguir «Decreto-Lei n.º 331/93»).

11 O artigo 17.º, terceiro parágrafo, primeiro período, do DPR n.º 633/72 dispõe:

«As obrigações relativas […] às prestações de serviços efectuadas no território do Estado por sujeitos não residentes […] serão cumpridas pelos cessionários ou comitentes, residentes no território do Estado, que […] utilizem os serviços no exercício da actividade empresarial, artística ou profissional.»

12 O artigo 19.º, primeiro parágrafo, do DPR n.º 633/72 prevê:

«[…] O direito à dedução do imposto sobre os bens e serviços adquiridos ou importados nasce no momento em que o imposto se torna exigível e pode ser exercido, o mais tardar, com a declaração relativa ao segundo ano posterior àquele em que o direito à dedução nasceu e nas condições existentes no momento em que se constituiu o mencionado direito.»

13 Nos termos do artigo 23.º, intitulado «Registo das facturas», n.ºs 1 e 2, do DPR n.º 633/72, o contribuinte deve inscrever as facturas emitidas no prazo de quinze dias em registo apropriado, indicando, relativamente a cada uma, o número progressivo e a data de emissão, o montante tributável da operação ou das operações e o montante do IVA, distintos de acordo com a taxa aplicada, e a firma, denominação ou objecto social do cessionário do bem ou do comitente do serviço ou, nos casos previstos no n.º 3 do artigo 17.º desse mesmo decreto, do cedente ou do prestador.

14 Sob a epígrafe «Registo das aquisições», o artigo 25.º, n.º 1, do DPR n.º 633/72 impõe aos contribuintes a obrigação de numerarem, em ordem progressiva, as facturas e os documentos aduaneiros relativos aos bens e serviços adquiridos ou importados

no exercício da actividade empresarial, incluindo as emitidas nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do mesmo decreto, e de as inscrever no registo correspondente antes da liquidação periódica ou da declaração anual, na qual é exercido o direito à dedução do respectivo IVA.

15 Nos termos do artigo 47.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 331/93, intitulado «Registo das operações intracomunitárias», as facturas relativas, entre outras, às prestações de transporte intracomunitário de bens e as prestações conexas devem ser inscritas separadamente no mês do recebimento ou depois, mas sempre nos quinze dias após a sua recepção, fazendo referência ao respectivo mês, no registo das facturas emitidas, previsto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, do DPR n.º 633/72, e no registo das aquisições, previsto no artigo 25.º, n.º 1, do mesmo decreto, fazendo referência, respectivamente, ao mês de recepção ou ao mês de emissão.

16 Por último, o artigo 57.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do DPR n.º 633/72 prevê:

«Os avisos relativos às rectificações e aos pagamentos […] devem ser notificados, sob pena de caducidade, até 31 de Dezembro do quarto ano seguinte àquele em que foi apresentada a declaração.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

17 A Ecotrade é uma sociedade anónima de direito italiano, especializada no comércio de escória granulada de alto-forno e de outros aditivos, especialmente gesso sintético e cinzas, utilizados no fabrico de cimento.

18 Durante os exercícios de 2000 e 2001, a Ecotrade confiou a operadores não estabelecidos em Itália o transporte dessas matérias de Itália para outros Estados-Membros da Comunidade Europeia. Nas facturas que esses operadores emitiram pelos serviços prestados à Ecotrade, descreveram-nos como «frete de um navio» ou «transporte» (a seguir «transacções em causa»). Porém, nenhuma dessas facturas indicava o montante do IVA, e algumas continham a indicação de que essas transacções estavam isentas.

19 Assim, a Ecotrade considerou que as transacções em causa não estavam sujeitas a IVA. Por conseguinte, inscreveu as facturas relativas a essas transacções apenas no registo das aquisições e não no das facturas emitidas, e isto com isenção de IVA. Portanto, o IVA correspondente a essas operações não figurava nas declarações fiscais da Ecotrade relativas aos exercícios de 2000 e 2001.

20 Por ocasião de um controlo efectuado em 2004, a Agenzia considerou que as transacções em causa correspondiam a serviços de transporte intracomunitário de bens, sujeitos a IVA, e que o regime de inversão do ónus da liquidação lhes era aplicável, o que, com excepção de uma factura, a Ecotrade não contestou. A Agenzia também considerou que essa sociedade não tinha respeitado as exigências contabilísticas desse regime de inversão do ónus da liquidação, pois as facturas em questão só tinham sido inscritas no registo das aquisições e não no das facturas emitidas.

21 Por conseguinte, a Agenzia, através de diversos avisos de pagamento, procedeu à rectificação, para efeitos do IVA, das declarações fiscais apresentadas pela Ecotrade relativas aos exercícios de 2000 e 2001, indicando os direitos não declarados, que correspondiam a um montante total de cerca de 321 000 euros, e aplicando-lhes uma coima de cerca de 361 000 euros.

22 Mais tarde, a Agenzia considerou que o direito à dedução do IVA da Ecotrade tinha caducado pois esta não o exercera no prazo de dois anos, contado a partir do momento em que esse imposto se tornara exigível, como previsto no artigo 19.º, primeiro parágrafo, segundo período, do DPR n.º 633/72, enquanto a Administração Fiscal ainda podia cobrar o IVA correspondente aos serviços em questão, pois, por força do artigo 57.º, primeiro parágrafo, do referido decreto, os avisos relativos às rectificações ou aos pagamentos podem ser notificados no prazo de quatro anos, a contar da data de apresentação das declarações fiscais relativas ao impostos controvertidos.

23 Através de diversos requerimentos apresentados à Commissione tributaria provinciale di Genova em 13 de Fevereiro de 2005, a Ecotrade contestou os avisos de pagamento em questão e pediu que fossem anulados. Para justificar a prática contabilística que observara, esta sociedade sustentou que as facturas relativas às transacções em causa tinham sido correctamente inscritas no registo das aquisições, embora, devido a se ter considerado, erradamente, que essas transacções estavam isentas de IVA, não tenham sido inscritas no registo das facturas emitidas. Contudo, esta irregularidade não deveria ter comprometido o exercício do direito à dedução porquanto não gerara qualquer dívida para com a Administração Fiscal. Assim, no presente caso, não se podia aplicar qualquer limitação temporal ao direito à dedução.

24 A Agenzia respondeu, no órgão jurisdicional de reenvio, que a Ecotrade deveria ter emitido uma «autofactura» das transacções em causa, calcular o IVA devido, inscrevê-la no registo das facturas emitidas e no das aquisições, obtendo assim um crédito de IVA para efeitos da dedução do imposto calculado a montante. Segundo este método, o IVA inscrito como débito não é efectivamente pago pelo comitente, na medida em que é neutralizado pelo IVA correspondente inscrito como crédito. Ora, o direito à dedução devia ser exercido dentro do prazo fixado, sob pena de caducidade. Por conseguinte, a Ecotrade, que não seguiu o procedimento contabilístico previsto na regulamentação nacional, tinha a obrigação de pagar o IVA em dívida e perdera o direito de o deduzir devido à caducidade do prazo entretanto ocorrida.

25 Nestas condições, a Commissione tributaria provinciale di Genova decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, que se encontram formuladas de modo idêntico nos dois processos C-95/07 e C-96/07:

«1) A interpretação correcta dos artigos 17.º, 21.º, n.º 1, e 22.º da Sexta Directiva [...] opõe-se a uma norma nacional (no caso concreto, o artigo 19.º do DPR n.º 633/72) que subordina o exercício do direito de deduzir o [IVA], devido por um sujeito passivo no exercício da sua actividade empresarial, ao cumprimento de um prazo (de dois anos), punindo a sua não observância com a caducidade do mencionado direito? Esta questão é colocada, em especial, no que diz respeito aos casos em que a sujeição da aquisição de bens ou serviços a IVA resulte da aplicação do mecanismo de inversão do ónus da liquidação, que permite à Administração exigir o pagamento do imposto beneficiando de um prazo (de quatro anos, nos termos do artigo 57.º do DPR n.º 633/72) superior ao previsto a favor do empresário para a sua dedução, a qual, ao invés, caducou devido ao termo do prazo?

2) A interpretação correcta do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva [...] opõe-se a uma norma nacional que, ao regulamentar as «formalidades» referidas nesse artigo através do mecanismo de inversão do ónus da liquidação, que é regido pelas disposições conjugadas do artigo 17.º, n.º 3, e dos artigos 23.º e 25.º do DPR n.º 633/72, impõe (em prejuízo exclusivo do contribuinte) o cumprimento de um prazo — como o previsto no artigo 19.º do DPR n.º 633/72 — para o exercício do direito à dedução estabelecido pelo artigo 17.º da mesma directiva?»

26 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 27 de Abril de 2007, os processos C-95/07 e C-96/07 foram apensos para efeitos das fases escrita e oral, bem com do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

27 A Ecotrade alega que a Sexta Directiva não associa o direito à dedução a qualquer prazo, pois todo o regime do IVA, fundado no princípio da neutralidade, foi concebido de forma a assegurar sempre ao sujeito passivo esse direito fundamental inerente a todo o regime fiscal do IVA. Além disso, a regulamentação nacional em causa nos processos principais não pode ser justificada através da invocação dos artigos 17.º, n.os 6 e 7, e 22.º, n.os 7 e 8, da referida directiva, que não são aplicáveis nos processos principais.

28 No que respeita às «formalidades» definidas pelos Estados-Membros, em conformidade com o disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva, que o sujeito passivo deve cumprir para poder exercer o direito à dedução no quadro do regime de inversão do ónus da liquidação, a Ecotrade sustenta que essas formalidades não podem ser desproporcionadas ou incompatíveis com o mecanismo geral do IVA. Assim, o cumprimento dessas formalidades não pode implicar, para o sujeito passivo, a perda definitiva do direito à dedução. De qualquer modo, no ordenamento jurídico italiano, a limitação do direito à dedução não é proporcionada, pois a Administração Fiscal dispõe, para rectificar as declarações incorrectas, de um prazo mais longo do que o que é concedido ao sujeito passivo para pedir a dedução.

29 Os Governos italiano e cipriota sublinham que o prazo previsto para o exercício do direito à dedução corresponde a uma formalidade que os Estados-Membros podem definir, nos termos do disposto nos artigos 18.º, n.os 1, alínea d), e 3, e 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva. O artigo 18.º não contém qualquer disposição que se oponha ao poder discricionário de que os Estados-Membros dispõem para fixar os limites temporais da dedução. Nos termos do n.º 2 do referido artigo 18.º, que faz referência ao «mesmo período», o exercício do direito à dedução deve ser o mais imediato

possível, pelo que, se o sujeito passivo não exercer esse direito durante esse período, a possibilidade de o fazer em período ulterior pode ser associada a condições que os Estados-Membros podem estabelecer, em conformidade com o disposto no n.º 3 do mesmo artigo 18.º

30 Além disso, os referidos governos consideram que, por razões de ordem objectiva e prática, o prazo concedido à Administração para cobrar o imposto não pode ser igual àquele de que dispõe o sujeito passivo para exercer o seu direito à dedução, pois a Administração necessita de tempo, após a apresentação da declaração fiscal, para a controlar e verificar o respectivo conteúdo.

31 Por outro lado, o Governo italiano admite que os Estados-Membros devem respeitar o princípio da eficácia, de forma a não tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução. Porém, a este propósito, defende que o prazo de dois anos é absolutamente adequado.

32 A Comissão das Comunidades Europeias alega que a dedução devia processar-se no respeito pelos prazos fiscais previstos e, portanto, não podia ser indefinidamente diferida, pelo que a fixação de prazos de caducidade, para o exercício do direito à dedução, não é incompatível com os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva, desde que esses prazos não sejam menos favoráveis do que os previstos para o exercício de direitos análogos em matéria fiscal (princípio da equivalência) ou não sejam susceptíveis de tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico comunitário (princípio da eficácia). Assim, conclui que o princípio da equivalência não é respeitado em razão de a regulamentação em causa nos processos principais conceder à Administração Fiscal um prazo de quatro anos para efectuar cobranças ou rectificações e só prever um prazo de dois anos para a dedução do IVA pago. Quanto ao respeito do princípio da eficácia, a Comissão sublinha que o prazo de caducidade de dois anos para o exercício do direito à dedução poderia, pelas mesmas razões, tornar excessivamente difícil o exercício desse direito.

33 Além disso, a Comissão considera ser absolutamente excessivo e desproporcionado que o Estado-Membro em causa queira enriquecer-se indevidamente com base no simples incumprimento de formalidades contabilísticas, embora se deva reconhecer a sua possibilidade de punir as irregularidades em questão de modo adequado.

34 Para o caso de o Tribunal de Justiça considerar que o artigo 19.º do DPR n.º 633/72 não é compatível com a Sexta Directiva, o Governo cipriota propõe que os efeitos no tempo do acórdão a proferir sejam limitados de forma a que este só se aplique ao período posterior à sua prolação.

Resposta do Tribunal de Justiça

35 A título liminar, importa sublinhar que as questões do órgão jurisdicional nacional têm por objecto determinar se os artigos 17.º, 18.º, n.º 1, alínea d), 21.º, n.º 1, e 22.º da Sexta Directiva se opõem a uma norma nacional como a em causa nos processos principais que, em caso de aplicação do mecanismo de inversão do ónus da liquidação, subordina o exercício do direito de deduzir o IVA ao cumprimento de um prazo de caducidade que é inferior àquele de que dispõe a Administração Fiscal para proceder à cobrança do imposto.

36 Todavia, das decisões de reenvio resulta que o essencial dos litígios nos processos principais tem a sua origem no erro contabilístico cometido pela Ecotrade, ou seja, a incorrecta inscrição das transacções em causa apenas no registo das aquisições com isenção de IVA, erro que se encontra também nas declarações fiscais relativas ao IVA elaboradas por essa sociedade, o que levou a Agenzia a rectificar essas declarações. Este caso difere claramente daquele em que o contribuinte, tomando conhecimento da natureza tributável de uma entrega, por intempestividade ou negligência, não reclama a dedução do IVA a montante dentro do prazo fixado na regulamentação nacional.

37 A este respeito, cumpre recordar que, segundo jurisprudência constante, compete ao Tribunal de Justiça fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação do direito comunitário que podem ser úteis para a decisão do processo que lhe está submetido, tenha-lhe este feito ou não referência no enunciado das suas questões (v., designadamente, acórdãos de 2 de Fevereiro de 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, dito «Clinique», C-315/92, Colect., p. I-317, n.º 7; de 4 de Março de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Colect., p. I-1301, n.º 16; de 7 de Setembro de 2004, Trojani, C-456/02, Colect., p. I-7573, n.º 38; e de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 25).

38 Assim, há que reformular as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que devem ser apreciadas conjuntamente, no sentido de que este último pretende saber, em primeiro lugar, se os artigos 17.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, e 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva se opõem, por um lado, à instituição de um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução do IVA, como o previsto pela regulamentação nacional em causa nos processos principais, em caso de aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação (a seguir «prazo de caducidade»), e se, em segundo lugar, os artigos 18.º, n.º 1, alínea d), e 22.º dessa mesma directiva se opõem a uma prática de rectificação das declarações e de cobrança do IVA que pune uma irregularidade contabilística e declarativa, como a em apreço nos processos principais, através de uma recusa do direito à dedução em caso de aplicação do dito regime de inversão do ónus da liquidação (a seguir «prática de rectificação e de cobrança»).

Quanto ao prazo de caducidade

39 Importa de imediato observar que um sujeito passivo de IVA enquanto destinatário de bens ou serviços pode invocar o direito à dedução previsto no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (v. acórdão de 1 de Abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Colect., p. I-3303, n.º 37). De acordo com jurisprudência firmada, o direito à dedução previsto nesse artigo 17.º da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43, e Bockemühl, já referido, n.º 38).

40 Também é de jurisprudência constante que o direito à dedução é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.os 15 a 17; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15; Gabalfrisa e o., já referido, n.º 43; e Bockemühl, já referido, n.º 38).

41 Com efeito, como resulta da redacção do artigo 18.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o direito à dedução exerce-se, em princípio, «durante o mesmo período» em que esse direito surgiu.

42 Todavia, um sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução, ao abrigo do artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva, mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito surgiu. Contudo, nesse caso, o seu direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados-Membros.

43 Daqui se conclui que os Estados-Membros podem exigir que o direito à dedução seja exercido durante o período em que surgiu ou durante um período mais lato, sem prejuízo de determinadas condições e modalidades definidas pelas respectivas regulamentações nacionais.

44 Além disso, a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa.

45 Por conseguinte, a tese segundo a qual o direito à dedução não pode ser associado a um prazo de caducidade não pode ser acolhida.

46 Cabe acrescentar que um prazo de caducidade cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito à dedução, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela Sexta Directiva, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito comunitário (princípio da equivalência) e, por outro, não torne praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia) (v. acórdãos de 27 de Fevereiro de 2003, Santex, C-327/00, Colect., p. I-1877, n.º 55, e de 11 de Outubro de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Colect., p. I-8415, n.º 52).

47 No que respeita ao princípio da equivalência, não resulta dos autos e, de resto, também não foi alegado no Tribunal de Justiça que o prazo de caducidade previsto no artigo 19.º, primeiro parágrafo, do DPR n.º 633/72 não respeita esse princípio.

48 Quanto ao princípio da eficácia, cumpre sublinhar que o prazo de caducidade de dois anos, como o em causa nos processos principais, não pode, por si só, tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução, pois o artigo 18.º, n.º 2, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros exigir do sujeito passivo que exerça o seu direito à dedução durante o mesmo período em que esse direito surgiu.

49 Importa ainda examinar se esta conclusão não é contrariada pelo facto de, em conformidade com a regulamentação nacional, a Administração Fiscal dispor, para exigir a cobrança do IVA devido, de um prazo mais longo do que aquele que é concedido aos sujeitos passivos para solicitarem a sua dedução.

50 A este propósito, cabe sublinhar que a Administração Fiscal não tem conhecimento dos dados necessários para fixar o montante do IVA exigível e das deduções a efectuar

antes do dia em que a declaração fiscal do sujeito passivo lhe é apresentada. Em caso de inexactidão na declaração ou quando esta se revela estar incompleta, é apenas a partir desse momento que a Administração pode proceder à rectificação dessa declaração e, eventualmente, à cobrança do imposto não pago (v., neste sentido, acórdão de 19 de Novembro de 1998, SFI, C-85/97, Colect., p. I-7447, n.º 32).

51 Assim, a situação da Administração Fiscal não pode ser comparada à de um sujeito passivo (acórdão SFI, já referido, n.º 32). Ora, como o Tribunal de Justiça já reconheceu, o facto de, para a Administração Fiscal, o prazo de prescrição começar a correr em data posterior ao do início do prazo de caducidade fixado ao sujeito passivo para o exercício do seu direito à dedução não é de molde a atentar contra o princípio da igualdade (v., neste sentido, acórdão SFI, já referido, n.º 33).

52 Por conseguinte, o prazo de caducidade, como o que está em causa nos processos principais, não torna impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução apenas por a Administração Fiscal dispor, para proceder à cobrança do IVA não pago, de um prazo que excede o que é concedido ao sujeito passivo para exercer esse direito.

53 Esta conclusão continua a ser válida mesmo quando, como nos processos principais, se aplica o regime de inversão do ónus da liquidação. Com efeito, o artigo 18.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva também se aplica a esse regime. É o que inequivocamente resulta da redacção dessas disposições que expressamente remetem, ambas, para o n.º 1 desse mesmo artigo, que se refere, na alínea d), à hipótese de inversão do ónus da liquidação.

54 À luz do que precede, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 17.º, 18.º, n.os 2 e 3, e 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não se opõem a uma regulamentação nacional que institui um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, como o em causa nos processos principais, desde que os

princípios da equivalência e da eficácia sejam respeitados. O princípio da eficácia não é violado pelo simples facto de a Administração Fiscal dispor, para proceder à cobrança do IVA não pago, de um prazo que excede aquele que é concedido aos sujeitos passivos para que exerçam o seu direito à dedução.

Quanto à prática de rectificação e de cobrança

55 Importa examinar a questão de saber se a Sexta Directiva se opõe a uma prática de rectificação e de cobrança que pune uma irregularidade contabilística, que consiste, como se recordou no n.º 36 do presente acórdão, na incorrecta inscrição das transacções em causa apenas no registo das aquisições com isenção de IVA, irregularidade essa que também afecta as declarações fiscais elaboradas pela Ecotrade, com a recusa do direito à dedução em caso de aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação.

56 Cumpre a este respeito esclarecer que, de acordo com o regime de inversão do ónus da liquidação instituído pelo artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, a Ecotrade, enquanto destinatária de serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, era devedora do IVA sobre as operações efectuadas, ou seja, o IVA a montante, ao mesmo tempo que, em princípio, podia deduzir exactamente esse mesmo imposto, de modo que não devia qualquer montante ao Tesouro Público.

57 Todavia, relativamente aos casos em que se aplica o regime de inversão do ónus da liquidação, como acontece nos processos principais, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros determinem formalidades que o sujeito passivo deve cumprir para poder exercer o seu direito à dedução.

58 Da aplicação de uma formalidade desse tipo, especialmente instituída no direito italiano pelo artigo 47.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 331/93, resulta que a Ecotrade devia ter emitido uma «autofactura» pelas transacções em causa e inscrito, de forma distinta, essa factura, bem como a emitida pelo prestador dos serviços em causa, no registo das facturas emitidas e no das aquisições, o que faria com que dispusesse de um crédito de IVA que correspondia precisamente ao imposto devido.

59 Além disso, segundo o artigo 22.º, n.ºs 2 e 4, da Sexta Directiva, todos os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal e entregar uma declaração da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar. Para garantir que todos os sujeitos passivos satisfazem essas obrigações, o n.º 7 do mesmo artigo 22.º autoriza os Estados-Membros a tomar as medidas necessárias para o efeito, mesmo em caso de inversão do ónus da liquidação.

60 Porém, nos processos principais, está em causa a violação, pela Ecotrade, por um lado, das suas obrigações que resultam das formalidades estabelecidas pela regulamentação nacional ao abrigo do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva e, por outro, das suas obrigações contabilísticas e declarativas que resultam, respectivamente, dos n.ºs 2 e 4 do artigo 22.º dessa mesma directiva (a seguir «violação de obrigações contabilísticas»).

61 Importa, pois, examinar se essa violação pode ser validamente punida através da recusa do direito à dedução em caso de aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação.

62 No que respeita às obrigações que decorrem do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva, embora seja verdade que esta disposição autoriza os Estados-Membros a

estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução no caso de inversão do ónus da liquidação, a sua violação pelo sujeito passivo não o pode privar do seu direito à dedução.

63 Com efeito, uma vez que é incontestável que o regime de inversão do ónus da liquidação era aplicável aos processos principais, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (v., por analogia, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 31).

64 Por consequência, uma vez que a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação de serviços em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito deste último à dedução desse imposto, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito (v. acórdão Bockemühl, já referido, n.º 51).

65 O mesmo se pode dizer em relação ao artigo 22.º, n.ºs 7 e 8, da Sexta Directiva, por força do qual os Estados-Membros adoptarão as medidas necessárias a fim de que o sujeito passivo cumpra as suas obrigações de declaração e de pagamento ou estabelecerão outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude.

66 Efectivamente, embora essas disposições autorizem os Estados-Membros a adoptar determinadas medidas, estas não devem, porém, ir para além do que é necessário para atingir os objectivos mencionados no número anterior. Tais medidas não podem, portanto, ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto

em prática pela legislação comunitária na matéria (v. acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52).

67 Ora, uma prática de rectificação e de cobrança, como a em causa nos processos principais, que pune a violação de obrigações de contabilidade e de declaração pelo sujeito passivo com uma recusa do direito à dedução excede claramente o que é necessário para atingir o objectivo de assegurar a correcta aplicação dessas obrigações, na acepção do artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva, uma vez que o direito comunitário não obsta a que os Estados-Membros, para punir o não respeito das referidas obrigações, apliquem, eventualmente, uma coima ou uma sanção pecuniária proporcional à gravidade da infracção.

68 A referida prática também excede o que é necessário para garantir a correcta cobrança do IVA e para evitar a fraude, na acepção do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, visto que pode mesmo levar à perda do direito à dedução se a rectificação da declaração pela Administração Fiscal só ocorrer após o termo do prazo de caducidade de que dispõe o sujeito passivo para proceder à dedução (v., por analogia, acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.ºs 53 e 54).

69 Esta prática de rectificação e cobrança também não encontra justificação no artigo 17.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Directiva. Com efeito, estas duas disposições não são aplicáveis a uma situação como a que se verifica nos processos principais, pois regulam a própria existência do direito à dedução e não as modalidades do seu exercício. De resto, o referido n.º 6 só se aplica às despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação, quando é certo que nos processos principais não estão em causa despesas deste tipo. Quanto à faculdade de que dispõem os Estados-Membros por força do referido n.º 7, basta sublinhar que estes últimos só podem fazer uso dela desde que anteriormente tenham recorrido à consulta prevista no artigo 29.º da mesma directiva

(v., neste sentido, acórdãos de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.os 61 a 63, e de 14 de Setembro de 2006, Stradasfalti, C-228/05, Colect., p. I-8391, n.º 29), o que, de acordo com os autos, não é o caso da República Italiana.

70 Por outro lado, não resulta das decisões de reenvio e, de resto, também não foi alegado no Tribunal de Justiça que a violação, pela Ecotrade, das suas obrigações contabilísticas é o resultado da má fé ou de uma fraude dessa sociedade.

71 De qualquer forma, a boa fé do sujeito passivo só é pertinente para efeitos da resposta a dar ao órgão jurisdicional de reenvio desde que exista, devido ao comportamento desse sujeito passivo, o risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdão Collée, já referido, n.os 35 e 36). Todavia, não pode considerar-se que uma violação de obrigações contabilísticas, como a em causa nos processos principais, acarrete o risco de perdas de receitas fiscais, dado que, em princípio e como se recordou no n.º 56 do presente acórdão, no quadro da aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação não é devido ao Tesouro Público qualquer montante. Por estes motivos, esta violação também não pode ser assimilada a uma operação constitutiva de fraude fiscal ou à utilização abusiva das normas comunitárias, uma vez que é pacífico que não foi efectuada com o objectivo de obter uma vantagem fiscal indevida (v., neste sentido, acórdão Collée, já referido, n.º 39).

72 Por conseguinte, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 18.º, n.º 1, alínea d), e 22.º da Sexta Directiva se opõem a uma prática de rectificação e de cobrança que pune a violação, como a que ocorreu nos processos principais, por um lado, das obrigações que resultam das formalidades estabelecidas pela regulamentação nacional ao abrigo desse artigo 18.º, n.º 1, alínea d), e, por outro lado,

das obrigações contabilísticas e declarativas que resultam, respectivamente, do referido artigo 22.º, n.os 2 e 4, através de uma recusa do direito à dedução em caso de aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação.

73 Em face da resposta dada no n.º 54 do presente acórdão, o Tribunal de Justiça não tem de se pronunciar sobre a proposta do Governo cipriota, de limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

74 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **Os artigos 17.º, 18.º, n.os 2 e 3, e 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2000/17/CE do Conselho, de 30 de Março de 2000, não se opõem a uma regulamentação nacional que institui um prazo de caducidade para o**

exercício do direito à dedução, como o em causa nos processos principais, desde que os princípios da equivalência e da eficácia sejam respeitados. O princípio da eficácia não é violado pelo simples facto de a Administração Fiscal dispor, para proceder à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado não pago, de um prazo que excede aquele que é concedido aos sujeitos passivos para que exerçam o seu direito à dedução.

2) Todavia, os artigos 18.º, n.º 1, alínea d), e 22.º da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 2000/17, opõem-se a uma prática de rectificação das declarações e de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado que pune a violação, como a que ocorreu nos processos principais, por um lado, das obrigações que resultam das formalidades estabelecidas pela regulamentação nacional ao abrigo desse artigo 18.º, n.º 1, alínea d), e, por outro lado, das obrigações contabilísticas e declarativas que resultam, respectivamente, do referido artigo 22.º, n.ºs 2 e 4, através de uma recusa do direito à dedução em caso de aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação.

Assinaturas