CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 13 de Março de 2008 [1]

1. Uma sociedade estabelecida em Itália beneficiou de serviços prestados por operadores estabelecidos noutro país, que não cobraram IVA nas suas facturas. A referida sociedade entendeu erradamente que esses serviços estavam isentos, não os incluindo nas suas contas de IVA. Com efeito, em conformidade com o mecanismo de inversão do ónus da liquidação, dever-se-ia ter declarado devedora do IVA a montante sobre as prestações, o qual deveria ter em seguida deduzido do seu imposto a jusante. Este procedimento implicaria duas entradas contabilísticas que se neutralizariam reciprocamente, de modo a não ser devido nenhum pagamento à autoridade fiscal.

2. No entanto, obteve o mesmo resultado ao não declarar nem deduzir nenhum imposto a montante, pagando integralmente o imposto a jusante.

3. Ao descobrir o erro, a autoridade fiscal pretende cobrar o imposto a montante não declarado, com fundamento no seu direito atribuído pela legislação nacional de reavaliar as declarações de IVA efectuadas nos quatro anos anteriores, mas recusa-se a permitir qualquer dedução que não tenha sido pedida na declaração para o segundo ano subsequente ao ano em que surgiu o direito à dedução, também com fundamento num prazo de prescrição estabelecido pela legislação nacional.

4. A questão suscitada no presente reenvio prejudicial pela Commissione Tributaria Provinciale di Genova (tribunal fiscal provincial) é a de saber se é compatível com o direito comunitário em matéria de IVA a situação resultante da discrepância entre os dois prazos, que levou a que a autoridade fiscal exija o pagamento de um IVA que não seria devido se os procedimentos tivessem sido devidamente observados.

1 — Língua original: inglês.

Legislação comunitária relevante

5. O direito comunitário em matéria de IVA é actualmente regulado pela Directiva 2006/112 [2], que revogou e substituiu a legislação anterior, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, a fim de assegurar que as disposições sejam apresentadas de forma clara e racional, através de uma estrutura e redacção reformuladas, sem que daí resultem, em princípio, alterações substanciais [3].

6. O presente processo diz respeito aos anos de 2000 e 2001, nos quais as disposições principais constavam da Primeira e da Sexta Directiva [4]. Em seguida, referirei as disposições dessas directivas e, por uma questão de facilidade de leitura, fá-lo-ei no tempo presente, apesar de já não estarem em vigor. A substância e, em larga medida, a redacção destas disposições não foram alteradas pela Directiva 2006/112, e, para efeitos de referência, indicarei também as disposições equivalentes da directiva.

7. As características essenciais do sistema comum do IVA são estabelecidas no artigo 2.º da Primeira Directiva [5].

«O princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.

[…]»

2 — Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 — Terceiro considerando.

4 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 07 F1 p. 3); 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).

5 — Artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2006/112.

8. O mecanismo de dedução é regulado, no que respeita às operações internas de um Estado-Membro, pelo artigo 17.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva [6]:

«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 sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

9. Deste modo, os sujeitos passivos num qualquer estádio intermediário de uma cadeia de fornecimentos estão normalmente sujeitos ao pagamento de IVA (imposto a montante) aos seus fornecedores e cobram IVA (imposto a jusante) aos seus clientes. Em seguida, pagam à autoridade fiscal o valor desse imposto a jusante, após dedução do valor do seu imposto a montante em questão.

10. No entanto, nem sempre é este o caso.

11. Em primeiro lugar, o artigo 17.º, n.os 6 e 7, da Sexta Directiva prevê determinadas excepções ao direito de dedução. O n.º 6 dispõe que (enquanto são excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação), até que o Conselho determine quais as despesas que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da directiva. O n.º 7 permite aos Estados-Membros, por razões conjunturais e sem prejuízo de um procedimento de consulta, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens, ou, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.

6 — Na época dos factos, o texto do artigo 17.º, n.º 2, correspondia ao artigo 28.º-F. As disposições equivalentes ao artigo 17.º, n.os 1 e 2, correspondem actualmente aos artigos 167.º e 168.º-A da Directiva 2006/112.

12. Em segundo lugar, algumas operações estão isentas de IVA e, nesse caso, não há nada que o cliente possa deduzir, mesmo que use as entregas ou prestações para efeitos das suas operações tributáveis a jusante.

13. Entre essas operações isentas contam-se o fretamento e a locação de barcos afectos à navegação no alto mar, que asseguram o exercício de uma actividade comercial [7].

14. Em terceiro lugar, para determinadas categorias de entregas ou prestações, o devedor de IVA é o cliente e não o fornecedor. Nesses casos, o fornecedor deduz devidamente o imposto a montante, mas não cobra imposto a jusante ao cliente. O cliente tem de pagar o IVA sobre a operação, mas, na medida em que o fornecimento é utilizado para os fins das próprias operações tributáveis, o montante torna-se imediatamente dedutível, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2.

15. Assim, segundo o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva [8], «o imposto sobre o valor acrescentado é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no [...] ponto [...] C [...] do artigo 28.º-B que estejam registados no país para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo não estabelecido no território do país» [9]. O artigo 28.º-B, C [10], abrange «serviços de transporte intracomunitário de bens», que é definido no n.º 1 como «qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e chegada se situem no território de dois Estados-Membros diferentes», sendo, nos termos do n.º 2, o lugar das prestações de transporte intracomunitário de bens o lugar de partida.

16. No que respeita ao direito à dedução nessas circunstâncias, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d) [11], dispõe que: «Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve [...] [q]uando tiver de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou de adquirente, no caso de aplicação do n.º 1 do artigo 21.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

7 — Artigo 15.º, n.º 5, conjugado com o artigo 15.º, n.º 4, alínea a), da Sexta Directiva; artigo 148.º, alíneas a) e c), da Directiva 2006/112.

8 — Artigo 28.º-G, na época dos factos; v. artigo 196.º da Directiva 2006/112.

9 — Este mecanismo é conhecido como *reverse charge mechanism* (mecanismo de inversão do ónus da liquidação). Nos termos de outras disposições do artigo 21.º, n.º 1, aplica-se igualmente a outros tipos de entregas de bens ou de prestações serviços quando o fornecedor não esteja estabelecido no Estado-Membro do cliente (ou no Estado-Membro em que é entregue o bem ou prestado, o serviço), quer esteja estabelecido na Comunidade ou não.

10 — V. artigos 47.º e 48.º da Directiva 2006/112.

11 — No artigo 28.º-F, n.º 2; artigo 178.º-F da Directiva 2006/112.

17. Nos termos do artigo 18.º, n.os 2 e 3 [12]:

«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.»

18. O artigo 22.º da Sexta Directiva [13] estabelece uma longa série de obrigações para os devedores de IVA, das quais, porém, só as seguintes parecem ser potencialmente relevantes para o presente processo:

«2. Todos os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e o seu controlo pela Administração Fiscal.

[…]

4. a) Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Este prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período fiscal. Este período é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses. No entanto, os Estados-Membros podem fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano.

b) Da declaração devem constar todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar, incluindo, eventualmente e na medida em que tal se afigurar necessário para o apuramento da matéria colectável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas;

[…]

12 — Artigos 179.º e 180.º da Directiva 2006/112.

13 — Artigo 28.º-H, na época dos factos; v. artigos 213.º a 271.º da Directiva 2006/112.

7. Os Estados-Membros adoptarão as medidas necessárias para que as pessoas que, nos termos do n.º 1, alínea […] 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 relevante

19. As directivas comunitárias em matéria de IVA foram transpostas para o direito italiano, essencialmente, pelo Decreto del Presidente della Repubblica (Decreto do Presidente da República) n.º 633, de 26 de Outubro de 1972 (a seguir «DPR 633/72»), na versão alterada.

20. A primeira frase do artigo 17.º, n.º 3, desse decreto prevê o seguinte: «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».

21. O artigo 19.º, n.º 1, desse mesmo decreto dispõe, entre outros, que: «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».

22. O artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, exige que os sujeitos passivos registem as facturas emitidas em registo apropriado, no prazo de 15 dias, indicando o número de série e a respectiva data de emissão, o montante tributável e o montante do imposto, distinto de acordo com a taxa aplicada, e nos casos previstos no n.º 3 do artigo 17.º, o nome do cedente ou do prestador.

23. O artigo 25.º, n.º 1, exige que os sujeitos passivos numerem por ordem progressiva as facturas relativas aos bens e serviços adquiridos ou importados, incluindo as emitidas nos termos do n.º 3 do artigo 17.º, e que as registem no registo correspondente, antes da liquidação periódica ou da declaração anual, na qual é exercido o direito à dedução do respectivo imposto.

24. Nos termos do artigo 54.º, n.º 5: «Sem prejuízo das acções de cobrança, nos prazos estabelecidos no artigo 57.º, quando [...] houver elementos que permitam determinar a existência de montantes total ou parcialmente não declarados ou de deduções total ou parcialmente indevidas, os serviços fiscais do imposto sobre o valor acrescentado podem limitar-se a determinar a liquidação, com base nos elementos referidos, do imposto ou do imposto adicional devido, ou determinar um crédito menor».

25. Por último, a primeira frase do artigo 57.º, n.º 1, prevê: «Os avisos relativos às rectificações e aos pagamentos previstos [no artigo 54.º] devem ser notificados, sob pena de caducidade, até 31 de Dezembro do quarto ano seguinte àquele em que foi apresentada a declaração.»

Processo principal e questões apresentadas

26. A Ecotrade SpA (a seguir «Ecotrade») é uma sociedade de direito italiano que se dedica ao comércio internacional de escória granulada de alto-forno e outros ingredientes para o fabrico de cimento. Em 2000 e 2001 [14], efectuou uma série de fretes marítimos desses produtos, de Itália para outros Estados-Membros, utilizando os serviços de empresas de navegação não estabelecidas em Itália. Essas empresas emitiram facturas pelos serviços prestados à Ecotrade, que designaram como «frete de um navio» ou «transporte marítimo». Nenhuma dessas facturas indicava IVA e algumas declaravam especificamente que a prestação de serviços estava isenta.

27. A Ecotrade entendeu, por conseguinte, que todos esses serviços consistiam no fretamento ou aluguer de navios de transporte

14 — O processo C-95/07 diz respeito ao exercício de 2001, e o processo C-96/07, a 2000.

marítimo, isentos de IVA em virtude das disposições nacionais de transposição do artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva [15]. Por conseguinte, registou-os normalmente como aquisições, na sua contabilidade, mas não os incluiu nos seus registos nem nas suas declarações de IVA.

28. Na sequência de uma inspecção, a autoridade fiscal decidiu que os serviços de transportes marítimos eram, de facto, serviços de transportes intracomunitários de mercadorias pelos quais a Ecotrade era devedora de IVA, em conformidade com as disposições nacionais de execução dos artigos 21.º, n.º 1, alínea b), e 28.º-B, C, da Sexta Directiva. Com algumas reservas de pouca importância, a Ecotrade aceitou essa reclassificação. Não há indícios de fraude ou de má fé da sua parte.

29. A Ecotrade devia, portanto, ter declarado IVA sobre os serviços de transporte marítimo e tê-lo registado como imposto a montante. A sociedade seria devedora desse imposto, mas simultaneamente poderia tê-lo deduzido do seu imposto a jusante. Por conseguinte, as suas obrigações fiscais globais não teriam sido afectadas.

30. Em Dezembro de 2004, nos termos dos artigos 54.º, n.º 5, e 57.º, n.º 1, do DPR 633/72 e dentro do prazo estabelecido nesta última disposição, a autoridade fiscal exigiu o pagamento do IVA em questão, num montante equivalente a, aproximadamente, 320 000 EUR pelos dois exercícios fiscais, montante que aparentemente correspondia ao IVA à taxa normal de 20% sobre as facturas de valor equivalente a, aproximadamente, 1 600 000 EUR [16]. No entanto, a autoridade fiscal negou à Ecotrade a possibilidade de deduzir os mesmos montantes, com fundamento em que o prazo para o fazer, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, do DPR 633/72, tinha expirado. Além disso, impôs à Ecotrade uma coima ligeiramente superior a 360 000 EUR.

31. A Ecotrade recorreu dessa decisão de recusa e das coimas no tribunal *a quo*, que solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre as questões seguintes:

«1) A interpretação correcta dos artigos 17.º, 21.º, n.º 1, e 22.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho [...] opõe-se a uma norma nacional (no caso concreto, o artigo 19.º do DPR n.º 633 [...]) que subordina o exercício do direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado, devido por um sujeito passivo no exercício da sua

15 — V. n.º 13, *supra*.

16 — Os números fornecidos no despacho de reenvio no processo C-95/07 parecem reflectir a aplicação de uma taxa de IVA ligeiramente superior a 20%. Não obstante não ser dada nenhuma explicação, a discrepância não parece relevante para a resolução do problema.

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 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 77/388/CEE do Conselho [...] 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 633/72, impõe (em prejuízo exclusivo do contribuinte) o cumprimento de um prazo — como o previsto no artigo 19.º do DPR 633/72 — para o exercício do direito à dedução estabelecido pelo artigo 17.º da mesma directiva?»

32. A Ecotrade, os Governos italiano e cipriota e a Comissão apresentaram observações escritas e, à excepção do Governo cipriota, estiveram representados na audiência.

Apreciação

Observações preliminares

33. O despacho de reenvio pode ser interpretado em sentido amplo, no sentido de que suscita, antes de mais e a título principal, a questão geral de saber se o prazo de dois anos para o exercício do direito à dedução é compatível com o direito comunitário em matéria de IVA, e, só a título subsidiário, a questão de saber se essa compatibilidade existe no caso específico em que o mecanismo de inversão do ónus da liquidação se aplica e a autoridade fiscal goza de um período mais longo para cobrar o imposto que não foi devidamente pago.

34. No entanto, concordo com o Governo italiano e a Comissão em que é desnecessário analisar com muito detalhe a questão geral, que, em si mesma, não é crucial no processo principal. A questão essencial é a da compatibilidade com o direito comunitário do resultado produzido pela aplicação das normas

italianas em circunstâncias como aquelas em que a Ecotrade se encontra.

35. Os factores salientados pelo tribunal nacional que, conjugados entre si, produzem esse resultado são: i) o prazo de «dois anos» [17] para o exercício do direito à dedução; ii) o prazo de «quatro anos» [18] para o direito de cobrança pela autoridade fiscal; e iii) o mecanismo de inversão do ónus da liquidação, segundo o qual um devedor de imposto a montante tem normalmente como contrapartida exacta o direito à dedução do mesmo imposto.

36. No entanto, e apesar de o contexto desse mecanismo ser indubitavelmente uma característica fundamental no caso em apreço, em minha opinião, é pelo menos igualmente importante observar que o resultado que a Ecotrade critica foi desencadeado não pela simples conjugação destes três factores mas pela reclassificação das suas operações a montante, que passaram de operações isentas a operações tributáveis.

17 — Em rigor, a data-limite é a da entrega da declaração para o segundo ano a seguir ao ano em que surgiu o direito à dedução.

18 — De facto, trata-se do final do quarto ano subsequente ao ano em que a declaração foi efectuada. A Ecotrade declarou na audiência, sem ser contestada, que o prazo era regularmente prorrogado por legislação provisória, para cinco, seis ou sete anos.

37. Por fim, apesar de o tribunal *a quo* colocar formalmente duas questões, destinadas a apreciar as normas italianas à luz de diversas disposições da Sexta Directiva, entendo que é conveniente tratar das duas questões em conjunto.

Admissibilidade de um prazo para o exercício do direito à dedução

38. As disposições referidas pelo tribunal nacional nas suas questões, tal como as disposições da Sexta Directiva, não contêm nenhum elemento que imponha um prazo específico para o exercício do direito à dedução ou que refira explicitamente a possibilidade ou a eventualidade de impor tal prazo na legislação nacional.

39. Dessas disposições, uma, pelo menos, pode ser entendida no sentido de permitir implicitamente a fixação de um prazo: o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), refere as formalidades estabelecidas pelos Estados-Membros para o exercício do direito à dedução. Além disso, das disposições conjugadas dos n.os 2 e 3 do artigo 18.º parece resultar que pode ser fixado um prazo. O n.º 2 do artigo 18.º indica que o direito à dedução deve ser exercido em relação a montantes devidos no mesmo período fiscal em que o direito surgiu, e o seu n.º 3 permite aos Estados-Membros fixar as condições nas quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução

quando este não satisfez, entre outros, essa condição. Tendo em consideração os dois parágrafos em conjunto, deduz-se que um Estado-Membro pode exigir que o direito à dedução seja exercido relativamente ao período fiscal em questão [19], ou permitir um período mais alargado.

40. Não concordo, portanto, com o argumento da Ecotrade de que o direito à dedução é de tal modo fundamental que nunca pode ser fixado um prazo para o seu exercício. Com efeito, é um direito fundamental, mas também é importante, por motivos de segurança jurídica (e financeira), que as situações fiscais definidas não possam ser postas em causa indefinidamente.

41. Se a Sexta Directiva permite, deste modo, que um Estado-Membro exija que o direito à dedução seja exercido no período fiscal em que se constituiu, não se coloca a questão de saber se um período mais alargado, como o período de dois anos permitido pela legislação italiana, é indevidamente restritivo como regra geral.

42. Basta pensar que esse prazo (que, sob vários aspectos, é comparável ao prazo para intentar uma acção de restituição de impostos nacionais cobrados em violação do direito comunitário) deve respeitar, em qualquer caso, os princípios da equivalência e da efectividade [20]. Assim, não pode ser menos favorável que os prazos aplicáveis a situações nacionais similares [21], nem tornar virtualmente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Nas alegações perante o Tribunal de Justiça no presente processo, não foi efectuada nenhuma comparação com qualquer prazo aplicável a situações nacionais similares, nem se sustentou que um prazo de dois anos torne o exercício em geral — mais do que em circunstâncias específicas — do direito à dedução virtualmente impossível ou excessivamente difícil.

Possibilidade de reavaliação pela autoridade fiscal após o termo desse prazo

Em geral

43. É incontestável que as autoridades fiscais devem dispor de um prazo para verificar as

19 — Tendo em conta as exigências de equivalência e efectividade — v. n.º 42, *infra*.

20 — V., por exemplo, o acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Julho de 2002, Marks and Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.ºs 34 e segs.).

21 — Parece-me que a Comissão não tem razão quando sustenta (se entendi correctamente) que o princípio da equivalência se aplica aos prazos à disposição dos sujeitos passivos e da autoridade fiscal, respectivamente.

declarações de IVA dos sujeitos passivos e, se for caso disso, para reavaliar as suas obrigações, e que o período pode ser sujeito a algum limite no interesse da segurança jurídica.

44. Também não se pode objectar que o prazo permitido para verificação e reavaliação pela autoridade fiscal deve ser mais longo do que o prazo em que o sujeito passivo é obrigado a efectuar uma declaração definitiva sobre as suas obrigações fiscais e os seus direitos de dedução. Essa declaração só pode ser verificada depois da sua apresentação [22].

45. Quanto tal verificação revele uma dívida de IVA que não foi declarada, é evidente que essa dívida pode e, de facto, deve ser executada, e o valor correspondente deve ser cobrado.

46. A descoberta de uma dívida não colide com nenhum direito à dedução de imposto a montante existente que não esteja dependente da dívida. A questão de saber se o sujeito passivo exerceu ou não esse direito dentro do prazo aplicável nos termos da legislação nacional do tipo da que descrevi é uma questão muito diferente da da reapreciação da sua dívida de imposto a jusante.

22 — V. acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de Novembro de 1998, SFI (C-85/97, Colect., p. I-7447, n.º 32).

Nas circunstâncias do presente processo

47. No entanto, a afirmação anterior não é válida quando as verificações revelam uma dívida de IVA não declarada, que, se tivesse sido declarada correctamente, teria implicado um correspondente direito à dedução, que, na falta de tal dívida, não poderia existir. Nesses casos, o não exercício do direito à dedução é indissociável da falta de declaração da dívida fiscal que a autoridade fiscal agora pretende cobrar [23].

48. Quando a dedução e a dívida são, portanto, as duas faces da mesma moeda, qualquer reapreciação pela autoridade fiscal deve logicamente ter as duas em conta. Executar a dívida sem permitir o direito à dedução correspondente seria, além disso, completamente contrário ao princípio da neutralidade que é fundamental para todo o sistema do IVA.

49. Tal como o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes, o regime das deduções

23 — No presente processo, a Ecotrade encontra-se nessa situação por causa do mecanismo de inversão do ónus da liquidação, mas pode haver uma situação semelhante quando um sujeito passivo tenha classificado as suas entregas ou prestações a jusante como isentas (quando, na realidade, eram tributáveis) e, portanto, não estava em posição de deduzir nenhum imposto a montante sobre produtos ou serviços utilizados para os efeitos dessas entregas ou prestações.

visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados das mesmas, na condição de estarem, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA [24].

50. Pelo contrário, a aplicação da legislação italiana da forma pretendida pela autoridade fiscal no presente processo substitui a neutralidade da tributação que tinha sido conseguida (embora incorrectamente) por uma carga fiscal significativa de que o empresário deveria, em princípio, ser libertado — e conduz a que seja cobrado um montante do imposto globalmente mais elevado do que deveria ter sido.

Possíveis justificações para cobrar o imposto não declarado e recusar simultaneamente o respectivo exercício de um direito à dedução

51. Coloca-se ainda a questão de saber se pode haver alguma justificação para tornear a exigência fundamental de neutralidade com base em alguma disposição comunitária. O tribunal nacional refere nas suas questões os artigos 17.º, 18.º, n.º 1, alínea d), 21.º, n.º 1, e 22.º da Sexta Directiva [25]. Destes, foram citados, em várias fases do processo, os artigos 17.º, n.os 6 e 7, 18.º, n.º 1, alínea d), e 22.º, n.os 7 e 8, no sentido de justificarem a aplicação da legislação italiana da forma pretendida pela autoridade fiscal.

52. No entanto, no que respeita aos artigos 17.º, n.os 6 e 7, como observa com razão o Governo cipriota, a questão suscitada no presente processo não é a da *exclusão* do *direito* à dedução do imposto em causa, mas sim a da *limitação* do *exercício* desse direito em determinadas circunstâncias. Tal limitação não está abrangida pelo âmbito do artigo 17.º, n.os 6 e 7, que diz respeito à exclusão total de certos tipos de rendimentos.

53. Das outras disposições citadas, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), autoriza os Estados-Membros a estabelecer formalidades para o exercício do direito à dedução; o artigo 22.º, n.º 7, exige que os Estados-Membros tomem medidas para assegurar que os empresários devedores de imposto a montante, nos termos do mecanismo de

24 — V., recentemente, acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Fevereiro de 2007, Investrand (C-435/05, Colect., p. I-1315, n.º 22).

25 — V. n.os 8, 11 e 15 a 18, *supra*.

inversão do ónus da liquidação, cumpram as suas obrigações de declaração e de pagamento; e o artigo 22.º, n.º 8, autoriza-os a impor outras obrigações para garantir a cobrança correcta do imposto e para evitar a fraude.

54. Os Governos italiano e cipriota consideraram que estas disposições podiam justificar a aplicação da legislação italiana da forma pretendida pela autoridade fiscal no presente processo, em especial na medida em que esta aplicação é susceptível de encorajar as declarações correctas, atempadas e rigorosas e impedir a fraude ou a evasão.

55. Não concordo com este ponto de vista. É certo que as disposições em questão autorizam a imposição de formalidades e de sanções em caso de incumprimento dessas formalidades (há que recordar que foram impostas coimas de montantes consideráveis à Ecotrade no presente processo, embora a sua compatibilidade com o direito comunitário não seja suscitada pelo tribunal *a quo*), mas não justificam uma distorção do próprio sistema do IVA.

O acórdão no processo Collée

56. Neste contexto, pode ser útil recordar o recente acórdão do Tribunal de Justiça no processo Collée [26]. Uma vez que contém diversos paralelos com o presente processo, resumi-lo-ei em certa medida.

57. Um comerciante de veículos automóveis só podia receber comissão por vendas a clientes na sua área. A fim de cobrar uma comissão sobre vendas a um cliente noutro Estado-Membro, contratou um intermediário para adquirir e revender «pro forma» os veículos. Facturou IVA ao intermediário, que solicitou a sua dedução. A autoridade fiscal recusou a dedução, porque a operação era simulada. O intermediário corrigiu, assim, a sua documentação para mostrar a situação real. A autoridade fiscal aumentou o volume de negócios tributável, num montante equivalente ao preço de venda dos veículos, mas recusou a isenção (com a dedução do imposto a montante, que seria efectuada normalmente no caso de uma entrega intracomunitária), alegando que os seus lançamentos contabilísticos não tinham sido realizados de forma regular e imediatamente após a execução da operação em causa, de acordo com as regras decorrentes da jurisprudência nacional [27].

58. O Tribunal de Justiça observou que a isenção de uma entrega intracomunitária

26 — Acórdão de 27 de Setembro de 2007, Collée (C-146/05, Colect., p. I-7861).

27 — V. n.os 12 a 18 do acórdão.

no Estado-Membro de expedição, com a tributação (mecanismo de inversão do ónus da liquidação) da aquisição intracomunitária correspondente no Estado-Membro de chegada, permite evitar uma dupla tributação e a violação do princípio da neutralidade fiscal [28].

59. O artigo 22.º da Sexta Directiva prevê obrigações formais relativas à contabilidade, à facturação, à declaração e à apresentação de um mapa recapitulativo, e o n.º 8 desta disposição confere aos Estados-Membros a faculdade de preverem outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude fiscal. Porém, essas medidas não devem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos, nem podem pôr em causa a neutralidade do IVA [29].

60. Uma medida nacional que faz depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta se as exigências de fundo foram respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto [30].

61. As operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objectivas. Ora, se uma entrega cumprir os requisitos de isenção, não é devido IVA sobre essa entrega [31].

62. No processo principal, uma vez que não há dúvida de que foi feita uma entrega intracomunitária, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais. Só assim não seria se a violação destas exigências formais tivesse por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo [32].

63. É importante permitir que, na contabilidade dos sujeitos passivos, possam ser tidas em conta as alterações da qualificação de uma entrega intracomunitária, posteriores à realização desta operação. O carácter intracomunitário de uma entrega deve, portanto, ser reconhecido no caso de uma regularização posterior da contabilidade, desde que estejam preenchidos os critérios objectivos [33].

28 — N.os 21 a 23, que referem os acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 16), de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 54), de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 49), e de 27 de Setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 22).

29 — N.os 25 e 26, que referem o acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52), o despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service (C-395/02, Colect., p. I-1991, n.º 29), e os acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59), e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92).

30 — N.º 29.

31 — N.º 30, que refere os acórdãos, já referidos: Optigen e o., n.º 44; Kittel e Recolta Recycling, n.º 41; e o despacho Transport Service, n.os 8 e 19.

32 — N.º 31.

33 — N.º 33.

64. No que toca à questão de saber se é relevante o facto de o sujeito passivo ter inicialmente ocultado a existência de uma entrega intracomunitária e, portanto, se a isenção de IVA pode ser condicionada à sua boa fé, importa observar que a resposta a esta questão depende da existência de um risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro em causa. Para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre a sua boa fé. No entanto, quando o emitente da factura eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser condicionada à boa fé do emitente da factura. As mesmas regras são aplicáveis à regularização da contabilidade para obter a isenção de uma entrega intracomunitária [34].

65. Não pode ser considerada uma perda de receitas fiscais a não cobrança do IVA relativo a uma entrega intracomunitária que, num primeiro momento, foi incorrectamente qualificada como entrega realizada no interior do país, que dá, em princípio, lugar à cobrança de IVA. Com efeito, estas receitas pertencem ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final [35].

66. Por fim, o direito comunitário não impede os Estados-Membros de considerarem, em certas condições, a dissimulação da existência de uma operação intracomunitária como uma tentativa de fraude ao IVA e de aplicarem, em tal caso, as multas ou sanções pecuniárias previstas no respectivo direito interno. Porém, tais sanções devem ser sempre proporcionadas à gravidade do abuso [36].

Transposição para o presente processo

67. Parece-me que o raciocínio do Tribunal de Justiça no processo Collée pode ser transposto claramente para o presente processo, do seguinte modo.

68. O mecanismo de inversão do ónus da liquidação visa evitar a dupla tributação e garantir a neutralidade fiscal. As medidas adoptadas nos termos dos artigos 18.º, n.º 1, alínea d), ou 22.º, n.ºs 7 ou 8, da Sexta

34 — N.ºs 34 e 35, que mencionam o acórdão, já referido, Schmeink & Cofreth, n.ºs 60 e 63, e o acórdão de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, Colect., p. I-13295, n.º 50). A aparente discrepância entre as duas afirmações sobre a necessidade de boa fé decorre do facto de, no acórdão Schmeink & Cofreth, o Tribunal de Justiça ter considerado que a exigência de boa fé que tinha mencionado no acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227), não era essencial (v. Schmeink & Cofreth, já referido, em especial n.ºs 50 a 58 do acórdão).

35 — N.º 37.

36 — N.º 40, que menciona o acórdão Schmeink & Cofreth, já referido, n.º 62.

Directiva não devem ir além do necessário para atingir os objectivos para os quais são autorizadas, nem pôr em causa a neutralidade. Uma medida que sujeita o direito à dedução ao cumprimento de obrigações formais, independentemente da questão de saber se as exigências de fundo foram respeitadas, vai além do que é necessário. As operações devem ser tributadas com base nas suas características objectivas. Se uma operação reúne as condições para a dedução, o IVA é dedutível. Quando seja claro que a obrigação fiscal no âmbito do mecanismo de inversão do ónus da liquidação confere o direito à dedução, a neutralidade fiscal exige que a dedução seja permitida se as exigências de fundo tiverem sido cumpridas, mesmo que o sujeito passivo não tenha cumprido algumas das obrigações formais. É importante permitir a correcção da classificação de uma entrega na contabilidade dos sujeitos passivos. A sua verdadeira natureza deve, portanto, ser reconhecida quando os lançamentos tenham sido posteriormente regularizados, desde que estejam preenchidos os critérios objectivos. Quando não haja risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade exige que as declarações de IVA que tenham sido preenchidas de forma incorrecta possam ser regularizadas. Não há esse risco quando a obrigação fiscal e o direito à dedução se neutralizam reciprocamente. Contudo, podem ser impostas multas e sanções pecuniárias adequadas e proporcionadas pelo facto de as operações não terem sido declaradas correctamente.

Conclusão

69. À luz do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões da Commissione Tributaria Provinciale di Genova, do seguinte modo:

«1) As disposições das directivas comunitárias em matéria de IVA não se opõem a uma regulamentação nacional que fixa um prazo para o exercício do direito

do sujeito passivo à dedução do imposto a montante sobre bens e serviços que utiliza para os fins das suas próprias operações tributáveis, desde que o prazo em questão não seja menos favorável que os prazos aplicáveis em situações nacionais similares e que não torne o exercício do direito virtualmente impossível ou excessivamente difícil.

2) As disposições das directivas comunitárias em matéria de IVA não se opõem a que uma autoridade verifique as declarações de IVA de um sujeito passivo, mesmo após o termo do prazo fixado, e reclame o imposto devido e não pago.

3) No entanto, numa situação em que essa verificação revele uma obrigação de IVA não declarada, que, se tivesse sido declarada, implicaria um direito à dedução correspondente, a dívida não pode ser executada sem ter em consideração o direito à dedução.»