

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

11 de novembro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 168.º – Direito a dedução – Artigo 199.º – Regime de autoliquidação – Princípio da neutralidade fiscal – Requisitos materiais do direito a dedução – Qualidade de sujeito passivo do fornecedor – Ónus da prova – Fraude – Prática abusiva – Fatura que menciona um devedor fictício»

No processo C-281/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), por Decisão de 11 de fevereiro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de junho de 2020, no processo

Ferimet SL

contra

Administración General del Estado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. E. Regan, presidente de secção, K. Lenaerts, presidente da Cour, exercendo funções de juiz da Quinta Secção, C. Lycourgos, presidente da Quarta Secção, I. Jarukaitis (relator) e M. Ilešič, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Ferimet SL, por M. A. Montero Reiter, procurador, e F. Juanes Ródenas, abogado,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e o. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitis, 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 do artigo 168.º 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), lido em conjugação, sendo caso disso, com outras disposições dessa diretiva e o princípio da neutralidade fiscal.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Ferimet SL à Administración General del Estado (Administração Geral do Estado, Espanha) a respeito do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a uma entrega de materiais de recuperação efetuada durante o ano de 2008.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

4 O artigo 168.º desta diretiva prevê:

«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;

[...]»

5 Nos termos do artigo 178.º da referida diretiva:

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

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]

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

6 O artigo 199.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

[...]

d) Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no Anexo VI;

[...]»

7 Nos termos do artigo 273.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Direito espanhol

8 O artigo 84.º, n.º 1, ponto 2, alínea c), da Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei do imposto sobre o valor acrescentado), de 28 de dezembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê que estão sujeitos ao IVA os empresários ou os profissionais relativamente aos quais sejam efetuadas operações tributadas, quando se trate de entregas de resíduos industriais, de resíduos e de resíduos de ferro fundido, ferro ou aço, de resíduos e outros materiais de recuperação constituídos por metais ferrosos e não ferrosos ou suas ligas, de escórias e desperdícios, bem como de cinzas e de resíduos industriais contendo metais ou ligas de metais.

9 Nos termos do artigo 92.º, n.º 1, ponto 3, da Lei do IVA, os sujeitos passivos podem deduzir do IVA devido pelas operações sujeitas a tributação realizadas no território do país o IVA devido no mesmo território que tenham suportado por repercussão direta ou que tenham pago em razão das entregas de bens referidas no artigo 84.º, n.º 1, ponto 2, desta lei.

10 O artigo 97.º da referida lei dispõe:

«1. Os comerciantes e os profissionais só podem exercer o direito à dedução se estiverem na posse do documento comprovativo do seu direito.

Para o efeito, apenas são considerados documentos justificativos do direito à dedução os seguintes documentos:

[...]

4.º a fatura emitida pelo sujeito passivo nos casos previstos no artigo 165.º, n.º 1, da presente lei. [...]

2. Os documentos anteriores que não preencham todas os requisitos estabelecidas por via legislativa ou regulamentar não justificam o direito à dedução [...]

[...]»

11 Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, da Lei do IVA, «[n]os casos previstos no artigo 84.º, n.º 1, ponto 2, da presente lei, uma fatura que contenha a liquidação do imposto é junta à fatura emitida, se for caso disso, pela pessoa que entregou os bens ou prestou os serviços em causa, ou ao justificativo contabilístico da operação. Essa fatura deve cumprir os requisitos estabelecidos por via regulamentar».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Ferimet declarou ter adquirido, em 2008, à sociedade Reciclatges de Terra Alta materiais de recuperação (sucata), indicando que a operação estava sujeita ao regime de autoliquidação do IVA e emitindo a fatura correspondente.

13 Durante uma ação de inspeção, a Inspección de los Tributos (Inspeção Tributária, Espanha) constatou, nomeadamente, que a empresa indicada na fatura como fornecedor desses materiais não dispunha, na realidade, dos meios materiais e humanos necessários para a sua entrega e considerou que as faturas emitidas pela Ferimet eram falsas. Em seu entender, embora os referidos materiais tivessem incontestavelmente sido entregues, a operação em causa constituía uma simulação, uma vez que o seu verdadeiro fornecedor havia sido deliberadamente dissimulado. A Inspeção Tributária decidiu, por esses motivos, que não havia lugar a dedução do IVA relativo a essa operação e emitiu, para o exercício de 2008, um aviso de liquidação no montante de 140 441,71 euros, acrescido de uma sanção pecuniária no montante de 140 737,68 euros.

14 Uma vez que o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha, Espanha) negou provimento ao recurso interposto desse aviso de liquidação e dessa sanção, a Ferimet interpôs recurso dessa decisão para o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Tribunal Superior de Justiça da Catalunha, Espanha). Perante este último, a Ferimet alegou que a realidade da aquisição dos materiais de recuperação em causa estava demonstrada, que a menção de um fornecedor fictício numa fatura decorre de uma simples exigência formal, uma vez que a aquisição teve lugar materialmente, que o direito à dedução do IVA não pode ser recusado quando a realidade da operação é demonstrada e o regime de autoliquidação aplicado no caso em apreço garante não apenas a cobrança e o controlo do IVA, mas também a inexistência de qualquer vantagem fiscal para o contribuinte.

15 Por Acórdão de 23 de novembro de 2017, o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Tribunal Superior de Justiça da Catalunha) negou provimento ao recurso de Ferimet com o fundamento de que a Inspeção Tributária tinha demonstrado suficientemente a dissimulação do fornecedor e que a indicação deste último não podia ser considerada uma menção puramente formal, uma vez que constitui um elemento que permite fiscalizar a regularidade da cadeia de IVA e afeta, por conseguinte, o princípio da neutralidade do imposto. Esse órgão jurisdicional salientou igualmente que, embora seja verdade que o regime de autoliquidação não implica, em princípio, uma perda de receitas fiscais, o direito à dedução do IVA está, no entanto, sujeito ao cumprimento de requisitos materiais, entre os quais figura o facto de a pessoa mencionada ser realmente o fornecedor.

16 A Ferimet interpôs então recurso para o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal), o órgão

jurisdicional de reenvio, no qual sustenta que a regulamentação nacional e europeia e a jurisprudência do Tribunal de Justiça levam necessariamente a considerar que ela tinha o direito de deduzir o IVA relativo à aquisição dos materiais de recuperação em causa. Alega a este respeito que era a verdadeira destinatária desses materiais, que efetivamente os comprou e rececionou e que não tinha havido nem podia ter havido uma perda de receitas fiscais, uma vez que, ao estar sujeita ao regime de autoliquidação, nem ela nem o seu fornecedor eram devedores do IVA.

17 O Governo espanhol alega nesse órgão jurisdicional que a menção numa fatura de um fornecedor fictício demonstra a existência de uma simulação, que se deve considerar que a dissimulação da identidade do verdadeiro fornecedor está ligada a uma fraude tanto ao IVA como aos impostos diretos e que a Ferimet não demonstrou a inexistência de uma vantagem fiscal que invoca.

18 O órgão jurisdicional de reenvio expõe que o litígio que lhe foi submetido tem por objeto a possibilidade de deduzir o IVA que a própria Ferimet repercutiu e suportou ao emitir uma fatura no âmbito do regime de autoliquidação, quando, apesar de a operação em causa ter sido efetivamente realizada, o verdadeiro fornecedor dos referidos materiais de recuperação foi dissimulado através da indicação, nessa fatura, de um fornecedor fictício ou inexistente.

19 Esse órgão jurisdicional considera que este litígio exige que se determine, primeiro, se a indicação do fornecedor dos bens em causa constitui um requisito puramente formal do direito à dedução do IVA, segundo, quais são as consequências da indicação de uma falsa identidade do fornecedor e do conhecimento, pelo adquirente, do caráter enganoso dessa indicação, e, terceiro, se a jurisprudência do Tribunal de Justiça implica necessariamente que a dedução do IVA só possa ser recusada, incluindo em caso de má-fé, quando exista um risco de perda de receitas fiscais para o Estado? Membro em causa, ao passo que, no regime de autoliquidação, o sujeito passivo não é, em princípio, devedor de IVA à Fazenda Pública.

20 Segundo o referido órgão jurisdicional, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não implica necessariamente que o direito à dedução do IVA nunca possa ser recusado no caso de o regime de autoliquidação ser aplicado e de a realidade material das entregas dos bens em causa e a sua aquisição pelo contribuinte estarem demonstradas. Também não resulta dessa jurisprudência que a menção de um fornecedor na fatura seja uma indicação puramente formal, irrelevante para efeitos do exercício desse direito quando a operação em causa é real.

21 Além disso, no que respeita à vantagem fiscal, cuja existência constitui um requisito para se recusar o direito à dedução do IVA, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que não resulta da referida jurisprudência que essa vantagem diga unicamente respeito ao contribuinte que pede a dedução e não, sendo caso disso, a outros participantes na operação que dá lugar a essa dedução. Considera que não se deve necessariamente abstrair do comportamento do fornecedor quando se coloca a questão de saber se um contribuinte tem direito ao benefício do direito à dedução no âmbito da aplicação do regime de autoliquidação, em especial quando a tributação direta é suscetível de ser posta em perigo.

22 Nestas condições, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) [Deve o artigo 168.º da Diretiva 2006/112, conjugado, sendo caso disso, com outras disposições desta diretiva], e o princípio da neutralidade fiscal decorrente dessa diretiva, [conforme interpretado pela] jurisprudência do [Tribunal de Justiça], ser interpretados no sentido de que não permitem a dedução do IVA [pago] a montante [por um] empresário [...] que, ao abrigo do regime de [...] autoliquidação, [...] emite [...] o documento comprovativo (fatura) [de

uma] operação de aquisição de bens [por ele] efetuada mencionando no referido documento um fornecedor fictício, [embora esteja demonstrado] que a aquisição foi efetivamente realizada pelo empresário em questão, que utilizou os materiais adquiridos no seu negócio ou atividade comercial?

2) No caso de uma prática como a descrita – que se deve considerar que é do conhecimento do interessado – poder ser qualificada de abusiva ou fraudulenta para efeitos de [recusa de] dedução do IVA [pago] a montante, é necessário, para recusar essa dedução, comprovar devidamente a existência de uma vantagem fiscal incompatível com os objetivos que regem a regulamentação do IVA?

3) Por último, sendo essa prova necessária, deve a vantagem fiscal que permitiria recusar a dedução e que, se for caso disso, deve ser identificada no caso concreto, dizer exclusivamente respeito ao [...] contribuinte [propriamente dito] (adquirente dos bens), ou pode, eventualmente, dizer respeito a [outros intervenientes] na operação?»

Quanto às questões prejudiciais

23 Com as suas três questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112, lida em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretada no sentido de que deve ser recusado a um sujeito passivo o exercício do direito à dedução do IVA relativo à aquisição de bens que lhe foram entregues, quando esse sujeito passivo tenha mencionado deliberadamente um fornecedor fictício na fatura que ele próprio emitiu em relação a essa operação no âmbito da aplicação do regime de autoliquidação.

24 O órgão jurisdicional de reenvio começa por se interrogar sobre a questão de saber se a indicação do fornecedor na fatura, relativa aos bens a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido, constitui um requisito puramente formal. Em seguida, interroga-se sobre as consequências, quanto ao exercício desse direito, da dissimulação, pelo sujeito passivo, do verdadeiro fornecedor desses bens, num caso em que a realidade da sua entrega e a da sua utilização a jusante por esse sujeito passivo, para os fins das suas próprias operações tributadas, não são contestadas. Por último, interroga-se sobre a questão de saber se o exercício do direito à dedução só pode ser recusado ao sujeito passivo de má-fé se existir um risco de perda de receitas fiscais para o Estado? Membro em causa e uma vantagem fiscal para esse sujeito passivo ou para outros participantes na operação em causa.

25 Antes de mais, importa sublinhar que as questões submetidas incidem exclusivamente sobre o exercício do direito à dedução e não sobre a questão de saber se, em circunstâncias como as invocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, se justifica a aplicação de uma sanção pecuniária ao sujeito passivo em causa por ter violado certas exigências impostas pela Diretiva 2006/112 ou se essa sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade.

26 Por conseguinte, importa recordar, em primeiro lugar, que o direito à dedução do IVA está sujeito ao cumprimento de requisitos tanto materiais como formais. No que se refere aos requisitos materiais, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que, para poder beneficiar do referido direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção da referida diretiva. Por outro lado, é necessário que os bens ou serviços invocados para basear o direito à dedução do IVA sejam entregues ou prestados por outro sujeito passivo a montante e que, a jusante, esses bens ou serviços sejam utilizados pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas. Quanto às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA, que são equiparáveis a requisitos de natureza formal, o artigo 178.º, alínea a), da referida diretiva prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em

conformidade com os seus artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.os 28 e 29 e jurisprudência aí referida; e de 21 de novembro de 2018, Védan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.os 39 e 40; e Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 43).

27 Daqui decorre que a indicação do fornecedor, na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido, constitui um requisito formal do exercício desse direito. Em contrapartida, como observam os Governos espanhol e checo, a qualidade de sujeito passivo do fornecedor dos bens ou dos serviços está abrangida pelos requisitos materiais do mesmo.

28 Importa, além disso, acrescentar que, no que se refere às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA num processo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, um sujeito passivo, que é devedor, enquanto adquirente de um bem, do IVA respetivo, não está obrigado a possuir uma fatura emitida nos termos dos requisitos formais dessa diretiva, para poder exercer o seu direito à dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 178.º, alínea f), da referida diretiva (v., neste sentido Acórdão de 26 de abril de 2017, Fatorie, C-424/15, EU:C:2017:302, n.os 44 e 33).

29 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o sujeito passivo mencionou deliberadamente um fornecedor fictício na fatura em causa no processo principal, o que tinha impedido a Inspección de los Tributos (Inspeção Tributária) de identificar o verdadeiro fornecedor e, portanto, de estabelecer a qualidade de sujeito passivo deste último como requisito material do direito à dedução do IVA.

30 Em segundo lugar, quanto às consequências que decorrem da dissimulação do verdadeiro fornecedor pelo sujeito passivo, importa recordar que o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

31 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos ou aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA. Como o Tribunal de Justiça já declarou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado quando os requisitos ou condições materiais e formais a que este direito está subordinado forem cumpridos pelos sujeitos passivos que pretendam exercê-lo (Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

32 Embora, em conformidade com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros possam prever outras obrigações além das impostas por esta diretiva, quando considerem essas obrigações necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, as medidas adotadas pelos Estados-Membros não devem ir além do que é necessário para alcançar esses objetivos. Não podem, por isso, ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA e, portanto, a neutralidade do IVA (Despacho de 3 de setembro de 2020, Viking F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

33 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 38, e de 19 de Outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 41).

34 Consequentemente, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para estabelecer que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor, no que respeita ao direito do sujeito passivo de deduzir o referido imposto, requisitos suplementares suscetíveis de ter por efeito eliminar esse direito (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42).

35 Estas considerações valem, em particular, no âmbito da aplicação do regime de autoliquidação (v., neste sentido, Acórdãos de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, n.os 50 e 51; de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.os 62 a 64; e de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, n.os 34 e 35).

36 No entanto, pode assim não ser se a violação das exigências formais tiver por efeito impedir a prova irrefutável de que as exigências materiais foram observadas (Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

37 Ora, pode ser esse o caso quando a identidade do verdadeiro fornecedor não é mencionada na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução é exercido, se isso impedir que se identifique esse fornecedor e, portanto, que se estabeleça que ele tinha a qualidade de sujeito passivo, uma vez que, como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, essa qualidade constitui um dos requisitos materiais do direito à dedução do IVA.

38 Neste contexto, cabe sublinhar que, por um lado, a Administração Fiscal não se pode limitar ao exame da própria fatura. Deve igualmente ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 44). Por outro lado, é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 43). As autoridades fiscais podem assim exigir ao próprio sujeito passivo as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não que conceder a dedução solicitada (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

39 Conclui-se que cabe, em princípio, ao sujeito passivo que exerce o direito à dedução do IVA demonstrar que o fornecedor dos bens ou dos serviços a título dos quais esse direito é exercido tinha a qualidade de sujeito passivo. Assim, o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens ou os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a

montante pelos sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA e relativamente aos quais pagou efetivamente IVA. Estes elementos de prova podem incluir, por exemplo, documentos na posse dos fornecedores ou dos prestadores de a quem o sujeito passivo tenha adquirido bens ou serviços pelos quais pagou IVA (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2018, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, n.os 44 e 45).

40 Todavia, na luta contra a fraude ao IVA, a Administração Tributária não pode obrigar, de forma geral, o sujeito passivo que deseja exercer o seu direito à dedução do IVA a verificar, nomeadamente, se o fornecedor dos bens ou serviços a título dos quais o referido direito é exercido dispõe da qualidade de sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de junho de 2012, *Mahagében e Dávid*, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.º 61, e Despacho de 3 de setembro de 2020, *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, n.º 56).

41 No que respeita ao ónus da prova em relação à questão de saber se o fornecedor tem a qualidade de sujeito passivo, há que distinguir entre, por um lado, o estabelecimento de um requisito material do direito à dedução do IVA, e, por outro, a determinação da existência de uma fraude ao IVA.

42 Assim, enquanto, no âmbito da luta contra a fraude ao IVA, não se pode obrigar, de forma geral, o sujeito passivo que deseja exercer o seu direito à dedução do IVA a verificar, nomeadamente, se o fornecedor dos bens ou serviços a título dos quais o referido direito é exercido dispõe da qualidade de sujeito passivo, o mesmo não sucede quando o estabelecimento dessa qualidade é necessário para verificar que este requisito material do direito à dedução está preenchido.

43 Nesta última hipótese, cabe ao sujeito passivo demonstrar, com base em provas objetivas, que o fornecedor tem a qualidade de sujeito passivo, a menos que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para verificar que este requisito material do direito à dedução do IVA está preenchido. A este respeito, importa recordar que resulta da redação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais (Acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 30, e de 22 de outubro de 2015, *PPUH Stehcomp*, C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 34), pelo que a qualidade de sujeito passivo do fornecedor pode resultar das circunstâncias do caso concreto.

44 Conclui-se que, no que respeita ao estabelecimento dos requisitos materiais do direito à dedução do IVA, quando a identidade do verdadeiro fornecedor não é mencionada na fatura referente aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido, esse direito deve ser recusado ao sujeito passivo se, tendo em conta as circunstâncias factuais e apesar dos elementos fornecidos por esse sujeito passivo, os dados necessários para verificar que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta.

45 Além disso, como o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112. A este respeito, afirmou que os particulares não podem invocar de forma fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União e que, assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de julho de 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.os 54 e 55; de 16 de outubro de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, n.º 34 e jurisprudência aí referida; e Despacho de 14 de abril de 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, n.º 21).

46 No que respeita à fraude, segundo jurisprudência constante, o benefício do direito à dedução deve ser recusado não apenas quando uma fraude seja cometida pelo próprio sujeito passivo, mas também quando se demonstre que o sujeito passivo ao qual foram fornecidos os bens ou prestados os serviços que estão na base do direito à dedução sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 59; de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 45, e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 35 e jurisprudência aí referida; e Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, n.º 22).

47 A este respeito, considerou-se que um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA deve, para efeitos da Diretiva 2006/112, ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens ou da utilização dos serviços no âmbito das operações tributadas por si efetuadas a jusante, uma vez que, nessa situação, esse sujeito passivo colabora com os autores dessa fraude, tornando-se cúmplice na mesma (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

48 O Tribunal de Justiça precisou também reiteradamente, em situações em que estavam preenchidos os requisitos materiais do direito à dedução, que este só pode ser recusado a um sujeito passivo no caso de, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que sabia ou devia saber que, ao adquirir os bens ou os serviços que estavam na base do direito à dedução, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante ou a jusante na cadeia dos fornecimentos ou das prestações (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

49 Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou a este respeito que não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na Diretiva 2006/112 punir, através da recusa desse direito, um sujeito passivo que não sabia nem poderia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA, já que a instituição de um sistema de responsabilidade objetiva ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos da Fazenda Pública (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

50 Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma vez que a recusa do direito à dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades tributárias fazer prova bastante de que os elementos objetivos que permitem concluir que o sujeito passivo cometeu uma fraude ou que sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução fazia parte de uma fraude. Em seguida, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se as autoridades tributárias em causa demonstraram a existência de tais elementos objetivos (Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 57 e jurisprudência referida).

51 Uma vez que o direito da União não prevê regras relativas às modalidades de produção de prova em matéria de fraude ao IVA, esses elementos objetivos devem ser demonstrados pela Administração Tributária em conformidade com o regime probatório previsto no direito nacional. No entanto, esse regime não deve atentar contra a eficácia do direito da União (Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 59 e jurisprudência

referida).

52 Decorre da jurisprudência recordada nos n.os 46 e 51 do presente acórdão que o benefício do direito à dedução apenas pode ser recusado a esse sujeito passivo se, após ter procedido a uma apreciação global de todos os elementos e de todas as circunstâncias de facto do caso concreto em conformidade com as regras do direito nacional em matéria de prova, está demonstrado que cometeu uma fraude ao IVA ou se sabia ou devia saber que a operação invocada para basear esse direito estava envolvida nessa fraude (v., neste sentido, Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 30, e Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, não publicado, EU:C:2016:869, n.º 36). O benefício do direito à dedução apenas poder ser recusado se esses factos forem suficientemente demonstrados, que não através de suposições (v., neste sentido, Despacho de 3 de setembro de 2020, Crewprint, C-611/19, não publicado, EU:C:2020:674, n.º 45).

53 No caso vertente, no âmbito dessa apreciação global, o facto de o sujeito passivo, que pede para beneficiar do direito à dedução e que emitiu a fatura, ter mencionado deliberadamente um fornecedor fictício nessa fatura é um elemento pertinente suscetível de indicar que esse sujeito passivo tinha consciência de que participava numa entrega de bens envolvida numa fraude ao IVA. Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, tendo em conta todos os elementos e circunstâncias de facto do caso em apreço, se é esse efetivamente o caso no âmbito do processo principal.

54 No que respeita à eventualidade de uma prática abusiva, importa salientar que a existência dessa prática exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar de preencherem os requisitos previstos pelas disposições pertinentes da referida diretiva e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições, e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal (v., nomeadamente, Acórdãos de 17 de setembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 36; de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 35; e de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 85).

55 Por conseguinte, não está abrangido por uma prática dessa natureza o facto de se mencionar um fornecedor fictício na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido, uma vez que, como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, a indicação do fornecedor na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido constitui um requisito formal desse direito e que, assim, essa indicação não tem por resultado que os requisitos materiais previstos pelas disposições do direito à dedução do IVA estejam preenchidos.

56 Em terceiro lugar, quanto à questão de saber se o exercício do direito à dedução só pode ser recusado ao sujeito passivo de má-fé no caso de existir um risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro e uma vantagem fiscal para o sujeito passivo ou para outros participantes na operação em causa, há que observar que, no âmbito da aplicação do regime da autoliquidação, nenhum pagamento é devido, em princípio, à Fazenda Pública (v., nomeadamente, Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 29, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 41). Por outro lado, é irrelevante para o direito do sujeito passivo à dedução do IVA a questão de saber se o IVA devido sobre as operações de venda, anteriores ou posteriores, relativas aos bens em causa foi ou não pago à Fazenda Pública (v., neste sentido, Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 42 e jurisprudência aí referida). No entanto, como resulta dos n.os

44 e 46 a 52 do presente acórdão, o exercício do direito à dedução deve ser recusado ao sujeito passivo se os dados necessários para verificar que o fornecedor dos bens ou dos serviços em causa tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta ou se estiver suficientemente demonstrado que esse sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou sabia ou devia saber que a operação invocada para basear esse direito estava envolvida nessa fraude. A constatação de um risco de perda de receitas fiscais não é, por conseguinte, necessária para fundamentar essa recusa.

57 Do mesmo modo, para esse efeito, é indiferente que a operação em causa tenha ou não conferido uma vantagem fiscal ao sujeito passivo ou a outros intervenientes na cadeia de entregas ou de prestações. Efetivamente, por um lado, a existência dessa vantagem é alheia à questão de saber se estão preenchidos os requisitos materiais a que está subordinado o direito à dedução, tais como a qualidade de sujeito passivo do fornecedor dos bens ou dos serviços em causa. Por outro lado, diversamente do que foi declarado em matéria de práticas abusivas, a constatação da participação do sujeito passivo numa fraude ao IVA não está subordinada à condição de essa operação lhe ter conferido uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da Diretiva 2006/112 (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, n.º 35).

58 Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio mencionou a possível má-fé do sujeito passivo que dissimula a identidade do verdadeiro fornecedor, importa acrescentar que, embora não seja contrário ao direito da União exigir a um operador que atue de boa-fé, não é necessário que a má-fé do sujeito passivo seja demonstrada para que lhe seja recusado o benefício do direito à dedução (v., neste sentido (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, n.º 31).

59 Por último, na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio evoca igualmente o facto de a dissimulação do verdadeiro fornecedor ser suscetível de pôr em perigo a tributação direta privando a Administração Fiscal de meios de controlo, cabe sublinhar que decorre da jurisprudência recordada nos n.os 30 e 31 do presente acórdão que o benefício do direito à dedução não pode ser recusado por esse motivo. Com efeito, essa recusa seria contrária ao princípio fundamental que constitui esse direito e, por conseguinte, ao princípio da neutralidade fiscal.

60 Atendendo a todas as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 2006/112, lida em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretada no sentido de que deve ser recusado a um sujeito passivo o exercício do direito à dedução do IVA relativo à aquisição de bens que lhe foram entregues, quando esse sujeito passivo tenha mencionado deliberadamente um fornecedor fictício na fatura que ele próprio emitiu em relação a essa operação no âmbito da aplicação do regime de autoliquidação, se, tendo em conta as circunstâncias factuais e os elementos de facto, fornecidos pelo referido sujeito passivo, os dados necessários para verificar que o verdadeiro fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta ou se estiver suficientemente demonstrado que o referido sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou sabia ou devia saber que a operação invocada para basear o direito à dedução estava envolvida nessa fraude.

Quanto às despesas

61 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 (Quinta Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lida em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretada no sentido de que deve ser recusado a um sujeito passivo o exercício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo à aquisição de bens que lhe foram entregues, quando esse sujeito passivo tenha mencionado deliberadamente um fornecedor fictício na fatura que ele próprio emitiu em relação a essa operação no âmbito da aplicação do regime de autoliquidação, se, tendo em conta as circunstâncias factuais e os elementos de facto, fornecidos pelo referido sujeito passivo, os dados necessários para verificar que o verdadeiro fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta ou se estiver suficientemente demonstrado que o referido sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou sabia ou devia saber que a operação invocada para basear o direito à dedução estava envolvida nessa fraude.

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol