

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

12 de julho de 2012 (*)

«IVA — Diretiva 2006/112/ CE — Direito a dedução — Prazo de caducidade para o exercício do direito a dedução do IVA — Princípio da efetividade — Recusa do direito a dedução do IVA — Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-284/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Varhoven administrativen sad (Bulgária), por decisão de 25 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de junho de 2011, no processo

EMS-Bulgaria Transport OOD

contra

Direktor na Direksia «Obzhalfane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues (relator), presidente de secção, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 21 de março de 2012,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação da EMS-Bulgaria Transport OOD, por N. Nikolov, advokat,

$\frac{3}{4}$ em representação do Direktor na Direksia «Obzhalfane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, por E. Raycheva e G. Arnaudov, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo búlgaro, por T. Ivanov e E. Petranova, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e D. Roussanov, 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 dos artigos 179.º, 180.º e

273.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»), e dos princípios da efetividade e da neutralidade fiscal.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso interposto pela EMS-Bulgaria Transport OOD (a seguir «EMS») de um aviso de liquidação de imposto emitido na sequência da recusa, pelas autoridades fiscais, do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 20.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA enuncia:

«Entende-se por aquisição intracomunitária de bens a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.»

4 O artigo 68.º desta diretiva dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no momento em que se considera efetuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.»

5 Nos termos do artigo 69.º da referida diretiva:

«1. No que respeita às aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura prevista no artigo 220.º, quando esta tiver sido emitida antes do dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador.»

6 O artigo 167.º da diretiva IVA prevê:

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

7 O artigo 168.º desta diretiva enuncia:

«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:

[...]

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

[...]»

8 Nos termos do artigo 179.º da referida diretiva:

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

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

9 O artigo 180.º da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo a proceder a deduções que não tenham sido efetuadas em conformidade com os artigos 178.º e 179.º»

10 O artigo 182.º desta diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros determinam as condições e as normas de aplicação dos artigos 180.º e 181.º»

11 O artigo 213.º desta mesma diretiva prevê:

«1. Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

[...]

2. Sem prejuízo do disposto no primeiro parágrafo do n.º 1, os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens não sujeitas ao IVA, por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, devem declarar que efetuam essas aquisições quando deixarem de estar reunidas as condições previstas no referido artigo para não as sujeitar ao imposto.»

12 Nos termos do artigo 214.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

a) Os sujeitos passivos, com exceção dos referidos no n.º 2 do artigo 9.º, que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA seja devido unicamente pelo destinatário em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º;

b) Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.º 3 do artigo 3.º, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias;

c) Os sujeitos passivos que efetuem, no respetivo território, aquisições intracomunitárias de bens para fins das suas operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º que sejam efetuadas fora desse território.»

13 O artigo 273.º da diretiva IVA dispõe:

«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.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito búlgaro

14 O artigo 6.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZDDS»), enuncia:

«Para efeitos da presente lei, entende-se também por ‘entrega de um bem’:

- 1) a transferência do direito de propriedade ou de outro direito real sobre o bem na sequência de um pedido ou de um ato de uma autoridade estatal ou local ou por força de uma lei mediante uma indemnização;
- 2) a entrega material de um bem por força de um contrato que prevê a transferência do direito de propriedade de que é objeto, estando prevista uma condição suspensiva ou um termo;
- 3) a entrega material de um bem por força de um contrato de locação que prevê expressamente a transferência do direito de propriedade de que é objeto, não sendo esta disposição aplicável quando o contrato de locação preveja apenas uma opção de transferência da propriedade do bem;
- 4) a entrega material de um bem a uma pessoa que age em seu nome e por conta de outrem.»

15 Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, da ZDDS, entende-se por aquisição intracomunitária a aquisição do direito de propriedade de um bem e a receção material de bens nos casos visados no artigo 6.º, n.º 2, da ZDDS, que sejam enviados ou transportados para o território nacional a partir do território de outro Estado-Membro, quando o fornecedor seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro.

16 Nos termos do artigo 25.º da ZDDS:

«1. Considera-se facto gerador de imposto, na aceção desta lei, a entrega de bens ou a prestação de serviços efetuada por pessoas que são sujeitos passivos por força desta lei, a aquisição intracomunitária de bens e a importação de bens na aceção do artigo 16.º

2. O facto gerador ocorre no dia em que a propriedade do bem é transferida ou em que o serviço é prestado.

3. Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o facto gerador do imposto ocorre:

1) no dia da efetiva transmissão do bem nos termos do artigo 6.º, n.º 2, exceto nos casos previstos no n.º 6;

[...]

6. Se, antes de ocorrer o facto gerador do imposto nos casos referidos nos n.os 2, 3 ou 4, se

verificar o pagamento antecipado total ou parcial de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços, o imposto torna-se exigível à data da receção do pagamento (correspondente à quantia cobrada), a não ser que o pagamento tenha sido efetuado em conexão com uma entrega intracomunitária. Nesse caso, considera-se que o imposto está incluído no montante do pagamento.»

17 O artigo 63.º da ZDDS prevê:

«1. Numa aquisição intracomunitária, o facto gerador do imposto ocorre no mesmo dia em que o facto gerador do imposto ocorre numa entrega no território nacional.

[...]

3. Numa aquisição intracomunitária, o imposto torna-se exigível no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto, nos termos dos n.os 1 e 2.

4. Em derrogação do n.º 3, o imposto torna-se exigível no dia da emissão da fatura quando esta é emitida antes do dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto.»

18 Resulta do artigo 70.º, n.º 4, da ZDDS que o interessado registado nos termos do artigo 99.º da ZDDS não tem direito ao crédito de IVA.

19 O artigo 71.º da ZDDS dispõe:

«O interessado exerce o seu direito a dedução do IVA se se verificar um dos seguintes pressupostos:

[...]

5. O interessado possui um documento que cumpre os requisitos estabelecidos no artigo 114.º, elaborou um protocolo na aceção do artigo 117.º e cumpriu os requisitos estabelecidos no artigo 86.º – nos casos de aquisição intracomunitária.»

20 Nos termos do artigo 72.º da ZDDS:

«1. Quem esteja registado nos termos desta lei pode exercer o seu direito a dedução do IVA durante o período de tributação em que esse direito se constituiu, ou num dos três períodos de tributação subsequentes.

2. Para exercer o direito previsto no n.º 1, o interessado deve:

1) quando procede ao cálculo dos resultados para o período de tributação a que se refere o n.º 1, incluir o IVA na declaração de imposto, prevista no artigo 125.º, para esse mesmo período de tributação;

2) mencionar o documento a que refere o artigo 71.º no [...] registo de aquisições a que se refere o artigo 124.º para o período de tributação previsto no n.º 1.»

21 O artigo 99.º da ZDDS enuncia:

«1. Está sujeita a registo nos termos desta lei toda a pessoa coletiva não sujeita passiva e toda a pessoa singular sujeita passiva que não esteja registada nos termos dos artigos 96.º, 97.º, 98.º, 100.º, n.os 1 e 3, e 102.º e que efetue uma aquisição intracomunitária.

2. O n.º 1 não se aplica quando o valor total das aquisições intracomunitárias não exceda 20 000 BGN para o ano civil em curso.

3. As pessoas abrangidas pelo n.º 2 são obrigadas a apresentar, o mais tardar sete dias antes do dia em que ocorre o facto gerador de imposto numa aquisição que leve a que o valor total das aquisições intracomunitárias exceda 20 000 BGN, um pedido de registo nos termos desta lei. Uma aquisição intracomunitária que leve a que seja excedido o valor-limite mencionado está sujeita a tributação nos termos desta lei.

4. O valor referido no n.º 2 resulta do valor total das aquisições intracomunitárias tributáveis, com exceção das aquisições de veículos novos e de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, depois de deduzido o [IVA] devido ou [pago] no Estado-Membro a partir do qual os bens foram transportados ou remetidos.

5. O n.º 1 não se aplica a:

1) pessoas abrangidas pelo artigo 168.º, que adquiram veículos novos;

2) pessoas abrangidas pelo artigo 2.º, n.º 4 (que efetuam aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo).

6. Qualquer pessoa que esteja registada nos termos deste artigo e relativamente a quem se verifiquem os fundamentos para o registo obrigatório nos termos dos artigos 96.º, 97.º ou 98.º ou para o registo voluntário nos termos do artigo 100.º, n.os 1 ou 3, terá de se registar segundo o procedimento e no prazo previstos para o registo obrigatório ou para o registo voluntário.»

22 Nos termos do artigo 100.º, n.os 1 e 2, da ZDDS, qualquer sujeito passivo que não esteja sujeito a registo obrigatório nos termos, respetivamente, dos artigos 96, n.º 1 (volume de negócios tributável de 50 000 BGN ou mais durante os doze meses consecutivos anteriores ao mês em curso), e 99.º, n.º 1, da ZDDS pode registar-se nos termos desta lei.

23 Nos termos do artigo 73.ºa da ZDDS, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2009:

«1. Nos casos de entregas em que o destinatário é o devedor do imposto, também existe o direito a dedução do IVA se o fornecedor do bem não tiver elaborado um documento que cumpra os requisitos estabelecidos no artigo 114.º e/ou o destinatário não possuir o documento a que se refere o artigo 71.º, n.os 2, 4 e 5, e/ou o destinatário não tiver cumprido os requisitos estabelecidos no artigo 72.º, desde que a entrega não tenha sido dissimulada e a contabilidade do destinatário contenha dados sobre a mesma.

2. Nos casos visados no n.º 1, o direito a dedução do IVA deve ser exercido no período de tributação em que o imposto se tornou exigível [...]»

24 O n.º 18 das regras transitórias e finais da lei que altera e completa a ZDDS, igualmente em vigor a partir de 1 de janeiro de 2009, prevê:

«1. As pessoas registadas que sejam destinatárias de uma entrega ou importadoras e sejam devedoras, nos termos do capítulo 8, de imposto [...] antes da data da entrada em vigor desta lei e que, até essa data, não tenham pagado imposto nos termos do artigo 86.º, n.º 1, e/ou exercido o seu direito a dedução do IVA podem pagar o imposto e/ou exercer o seu direito a dedução do IVA no prazo de quatro meses contados a partir da data de entrada em vigor desta lei.

2. Se as pessoas abrangidas pelo n.º 1 [...] tiverem deduzido o IVA após o termo do prazo

referido no n.º 1, considera-se que exerceram regularmente o seu direito a dedução do IVA.

3. O n.º 2 e o artigo 73.ºa são aplicáveis aos procedimentos administrativos e judiciais em curso à data de entrada em vigor da presente lei.

[...]»

25 O artigo 72.º, n.º 1, da ZDDS, na sua versão aplicável a partir de 1 de janeiro de 2010, prevê:

«Quem esteja registado nos termos desta lei pode exercer o seu direito a dedução do IVA durante o período de tributação em que esse direito se constituiu, ou num dos doze períodos de tributação subsequentes.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

26 Resulta da decisão de reenvio que a Marcotran International Transport C.A., sociedade com sede em Espanha, vendeu, em 14 de novembro de 2008, camiões e tratores rodoviários usados à EMS, com sede na Bulgária. Este fornecedor espanhol emitiu nessa ocasião dez faturas intituladas «Venda de camiões/tratores rodoviários/usados» e declarou uma entrega intracomunitária na base de dados eletrónica do sistema de intercâmbio de informações em matéria de IVA (VIES) («VAT Information Exchange System»).

27 Resulta igualmente dessa decisão que, em 22 de dezembro de 2008, a EMS apresentou um pedido de registo voluntário para efeitos de IVA, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, da ZDDS, e que o registo foi efetuado em 12 de janeiro de 2009.

28 Em junho de 2009, a EMS emitiu dez documentos justificativos de aquisições intracomunitárias, nos termos do artigo 117.º da ZDDS, aplicado conjuntamente com o artigo 84.º da ZDDS. Pagou o imposto devido e exerceu o seu direito a dedução. Foram aplicadas as regras da autoliquidação.

29 Segundo a decisão de reenvio, as autoridades fiscais consideraram que, em 14 de novembro de 2008, a EMS tinha realizado uma aquisição intracomunitária de bens que, não sendo meios de transporte novos nem produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, não se enquadravam na exceção prevista no artigo 99.º, n.º 5, da ZDDS. Dado que o valor total das aquisições intracomunitárias ultrapassava 20 000 BGN e, em relação a cada uma das dez faturas, o valor tributável da aquisição intracomunitária era superior a 20 000 BGN, a EMS estava sujeita à obrigação de registo para efeitos de IVA nos termos do artigo 99.º, n.º 1, da ZDDS e tinha de pagar o IVA sobre o valor total da aquisição intracomunitária, por força dos artigos 86.º e 99.º, n.º 3, da mesma lei, ou seja, o montante de 229 548,50 BGN. A liquidação foi efetuada em junho de 2009 e não em novembro de 2008.

30 Devido a este atraso, a EMS foi obrigada a pagar o montante de 18 250,38 BGN a título de juros de mora.

31 Por outro lado, as autoridades fiscais recusaram à EMS, em aplicação do artigo 70.º, n.º 4, da ZDDS, o benefício do direito a dedução do IVA, pelo facto de o referido direito ter sido exercido fora do prazo previsto no artigo 72.º, n.º 1, da ZDDS e de não ser aplicável o n.º 18 das regras transitórias e finais da lei que altera e completa a ZDDS, em vigor em 1 de janeiro de 2009.

32 Foi negado provimento tanto ao recurso administrativo para o Direktor na Direktsia «Obzhlvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv como ao interposto para o Administrativen sad – grad Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv).

33 Segundo este último órgão jurisdicional, o artigo 73.ºa da ZDDS é uma disposição material que se aplica desde 1 de janeiro de 2009. O seu efeito retroativo está previsto no n.º 18, primeiro parágrafo, das regras transitórias e finais da lei que altera e completa a ZDDS, que entrou igualmente em vigor em 1 de janeiro de 2009. Este número permite que as pessoas registadas paguem o imposto e exerçam o seu direito a dedução dentro dos quatro meses seguintes à entrada em vigor da lei de alteração, desde que o IVA tenha tido origem antes da referida entrada em vigor. Na medida em que a EMS não estava registada na data de entrada em vigor do referido n.º 18, não pode invocar esta disposição e não tem, por isso, direito a deduzir o IVA.

34 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha contudo que o direito a dedução do IVA não foi recusado à EMS por falta de registo para efeitos de IVA, mas por inobservância do prazo de caducidade.

35 A EMS interpôs recurso desse acórdão no Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo).

36 Esse órgão jurisdicional considera que houve uma aquisição intracomunitária e que o imposto se tornou exigível em 14 de novembro de 2008, quando foram emitidas as faturas. A circunstância de, nessa data, a EMS não estar registada em conformidade com a ZDDS não significa que não tenha existido aquisição intracomunitária.

37 O Varhoven administrativen sad sublinha que a obrigação de estar registado em conformidade com a ZDDS para exercer o direito a dedução do IVA assenta designadamente no artigo 72.º, n.º 1, desta lei.

38 Resulta, por outro lado, da decisão de reenvio que, em conformidade com o novo artigo 73.ºa da ZDDS, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2009, o legislador búlgaro visa não limitar excessivamente o exercício do direito a dedução no caso de autoliquidação, permitindo o exercício deste direito mesmo sem ter sido respeitado o prazo previsto no artigo 72.º desta mesma lei, desde que a Administração Fiscal disponha das informações necessárias e seja o interessado, enquanto destinatário da entrega, quem deve pagar o IVA. No caso concreto, as autoridades fiscais dispõem inequivocamente destas informações, as quais constam, aliás, da contabilidade da EMS.

39 O órgão jurisdicional de reenvio esclarece, por último, que o novo prazo durante o qual os sujeitos passivos do imposto podem exercer o direito a dedução que resulta da alteração do artigo 72.º, n.º 1, da ZDDS que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010 – ou seja, doze períodos fiscais subsequentes àquele durante o qual o direito a dedução se constituiu, em lugar de três períodos – significa que o prazo de caducidade anterior era demasiado curto e tornava difícil o exercício do direito a dedução.

40 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, este prazo foi reduzido no presente processo na medida em que a EMS teve de se registar para efeitos de IVA antes de exercer o seu direito a dedução quando o prazo de caducidade já tinha começado a correr. Assim, segundo esse órgão jurisdicional, a EMS dispôs apenas de um mês para exercer o seu direito a dedução.

41 Nestas condições, o Varhoven administrativen sad decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 179.º, n.º 1, 180.º e 273.º da [d]iretiva IVA [assim] como o princípio da efetividade no domínio da tributação indireta, [abordado] no acórdão [...] de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, Colet., p. I-3457), devem ser interpretados no sentido de que admitem um prazo de caducidade como o do caso vertente – previsto no artigo 72.º, n.º 1, da [ZDDS] (na redação [em vigor em] 2008) e alargado, pelo [n.º] 18 das [regras] transitórias e finais da [ZDDS], até ao final de abril de 2009 apenas para os destinatários de entregas que se tornaram devedores do imposto antes de 1 de janeiro de 2009 –, atendendo às circunstâncias que se verificam no processo principal, designadamente:

¾ a exigência de direito nacional de que uma pessoa que efetuou uma aquisição intracomunitária e não esteja registada nos termos da [ZDDS] se registre voluntariamente, apesar de não cumprir os requisitos para o registo obrigatório, que é um pressuposto para o exercício do direito [a] dedução do [IVA];

¾ o novo regime do artigo 73.º[a] da [ZDDS] (em vigor desde 1 de janeiro de 2009), nos termos do qual o direito [a] dedução do imposto pago a montante deve ser concedido independentemente de ter sido observado o prazo previsto no artigo 72.º, n.º 1, da [ZDDS], quando o destinatário da entrega é o devedor do imposto, desde que a entrega não tenha sido dissimulada e a contabilidade contenha dados sobre a mesma;

¾ a posterior alteração do artigo 72.º, n.º 1, da [ZDDS] (em vigor desde 1 de janeiro de 2010), nos termos do qual o direito [a] dedução do [crédito de IVA] pode ser exercido durante o período de tributação em que esse direito se constituiu, ou num dos doze períodos de tributação subsequentes?

2) O princípio da neutralidade fiscal, enquanto princípio fundamental relevante para o estabelecimento e o funcionamento do sistema comum do [IVA], deve ser interpretado no sentido de que uma prática de fiscalização tributária como a que se verifica no processo principal, que permite a liquidação tardia do [IVA] e a pune com a aplicação de juros de mora e ainda com uma sanção sob a forma de recusa do direito [a] dedução do [IVA], é admissível em circunstâncias concretas como as que se verificam no caso da recorrente [...], no qual há que ter em conta que a operação não foi dissimulada, a contabilidade contém dados sobre a mesma, a [A]dministração [Fiscal] dispõe das informações necessárias, não se verifica nenhum abuso e não há prejuízo para o erário público?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

42 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se os artigos 179.º, n.º 1, 180.º e 273.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um prazo de caducidade para o exercício do direito a dedução como o que está em causa no processo principal.

43 Há que recordar, a título preliminar, que o regime das deduções estabelecido na diretiva IVA visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA tem por objetivo garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em

princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19, e de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, n.º 35).

44 O direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode em princípio ser limitado (v., designadamente, acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43; Ecotrade, já referido, n.º 39; e de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, n.º 68 e jurisprudência referida).

45 Conforme resulta da redação dos artigos 167.º e 179.º, n.º 1, da diretiva IVA, o direito a dedução é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível.

46 Contudo, por força dos artigos 180.º e 182.º desta mesma diretiva, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo da observância de determinadas condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (v., neste sentido, acórdão Ecotrade, já referido, n.os 42 e 43).

47 A este respeito, embora os Estados-Membros tenham a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da diretiva IVA, medidas para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, estas não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objetivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 49, e Klub, já referido, n.º 50).

48 Cumpre igualmente observar que a possibilidade de exercer o direito a 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 suscetível de ser posta em causa (acórdão Ecotrade, já referido, n.º 44).

49 O Tribunal de Justiça já decidiu, no contexto da autoliquidação, 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 a dedução, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela diretiva IVA, 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 da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade) (acórdão Ecotrade, já referido, n.º 46 e jurisprudência referida).

50 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se um prazo de caducidade como o que está em causa no processo principal não torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução pelo sujeito passivo.

51 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, embora seja da competência do órgão jurisdicional nacional apreciar a compatibilidade de medidas nacionais com o direito da União, no caso concreto com o princípio da efetividade (v, por analogia, acórdão de 29 de julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, C-188/09, Colet., p. I-7639, n.º 30), incumbe contudo ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio que lhe foi submetido (v., neste sentido, acórdãos de 11 de outubro de 2001, Adam, C-267/99, Colet., p. I-7467, n.º 39, e Eon Aset Menidjmont, já referido, n.º 49).

52 Para apreciar esse prazo de caducidade, há que ter em conta a sua duração total, que equivale, no caso concreto, a três períodos de tributação, além do período de tributação durante o

qual se constituiu o direito a dedução. Um período de tributação é igual a um mês, segundo a legislação nacional aplicável.

53 Embora esse prazo de caducidade não possa, enquanto tal, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução, dado que os artigos 167.º e 179.º, n.º 1, da diretiva IVA permitem aos Estados-Membros exigir ao sujeito passivo que exerça o seu direito a dedução no decurso do período durante o qual se constituiu o seu direito, a sua conformidade com o princípio da efetividade deve ser analisada à luz de todas as circunstâncias do caso concreto.

54 Do mesmo modo, os motivos que levaram o legislador nacional a alterar o referido prazo podem constituir indicações relevantes na medida em que são suscetíveis de evidenciar uma eventual tomada em consideração por este último das dificuldades concretas com que se deparam os sujeitos passivos no exercício do seu direito a dedução.

55 A este respeito, pode salientar-se que o legislador búlgaro procedeu a uma prorrogação consequente do prazo de caducidade, por um lado, ao prever, no artigo 73.ºa da ZDDS, a possibilidade de exercer, no contexto da autoliquidação, o direito a dedução mesmo que o prazo referido no artigo 72.º, n.º 1, da ZDDS tenha ou não sido respeitado, desde que a entrega não seja dissimulada e as informações correspondentes estejam disponíveis na contabilidade, e, por outro, ao alterar o referido artigo 72.º, n.º 1, para permitir o exercício desse direito a dedução no decurso de um dos doze períodos de tributação seguintes ao período inicial.

56 Além disso, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a inscrição no registo de sujeitos passivos para efeitos de IVA deve necessariamente ser efetuada dentro desse mesmo prazo de caducidade. Se for esse o caso, este elemento deve ser tomado em consideração.

57 Como resulta da decisão de reenvio, o registo, enquanto condição do exercício do direito a dedução, é considerado efetuado a contar da data da emissão do registo e não a contar do pedido de registo.

58 Saber se, na prática, o exercício do direito a dedução dentro desse prazo de caducidade não se torna impossível ou excessivamente difícil depende, por conseguinte, da duração do processo de registo.

59 Conforme foi mencionado no n.º 40 do presente acórdão, no processo principal, a EMS dispôs, com efeito, apenas de um mês após a data da emissão do seu registo.

60 Convém precisar que a obrigação do sujeito passivo de declarar o início da sua atividade, prevista nos artigos 213.º e 214.º da diretiva IVA, não é constitutiva do direito a dedução, mas constitui uma exigência formal para efeitos de controlo (v. acórdão Nidera Handelscompagnie, já referido, n.º 50).

61 Além disso, as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro e que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito a dedução do IVA não podem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação (acórdão de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépit?*, C-392/09, *Colet.*, p. I-8791, n.º 38).

62 Foi também decidido que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito

passivo, enquanto destinatário das transações em causa, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito a dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito (v. acórdãos Ecotrade, já referido, n.os 63 e 64; Nidera Handelscompagnie, já referido, n.º 42; e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.º 35).

63 Daqui resulta que a falta de registo para efeitos de IVA não pode privar o sujeito passivo do seu direito a dedução, desde de que estejam preenchidos os requisitos substanciais exigidos para poder beneficiar do mesmo.

64 Por conseguinte, deve responder-se à primeira questão que os artigos 179.º, n.º 1, 180.º e 273.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à existência de um prazo de caducidade para o exercício do direito a dedução como o que está em causa no processo principal, desde que este não torne excessivamente difícil ou impossível na prática o exercício desse direito. Esta apreciação incumbe ao órgão jurisdicional nacional, o qual pode, designadamente, tomar em conta a consequente prorrogação ulterior do prazo de caducidade assim como a duração do procedimento de registo para efeitos de IVA que deve ser efetuado dentro desse mesmo prazo para que possa ser exercido o referido direito a dedução.

Quanto à segunda questão

65 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma sanção que consiste em recusar o direito a dedução do IVA e impor o pagamento de juros quando o imposto é pago tardiamente.

66 Importa esclarecer, a título preliminar, que esta questão parece abstrair do problema de saber se é respeitado ou não o prazo de caducidade para o exercício do direito a dedução.

67 A este respeito, há que recordar que, embora os Estados-Membros possam adotar sanções em caso de desrespeito de obrigações que têm em vista assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, estas não podem ir além do que é necessário para atingir o objetivo prosseguido (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Ecotrade, n.os 65 e 67, e Dankowski, n.º 37).

68 No que respeita a uma sanção que consiste na recusa absoluta do direito a dedução, há que realçar que o sistema comum do IVA, como resulta do n.º 43 do presente acórdão, visa garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, o que pressupõe a possibilidade de o sujeito passivo deduzir o IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, em conformidade com o artigo 167.º da diretiva IVA.

69 Os Estados-Membros devem, assim, de acordo com o princípio da proporcionalidade, utilizar meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente o objetivo de luta contra a fraude e evasão fiscal, ofendam o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela regulamentação da União, como o princípio fundamental do direito a dedução do IVA (v. acórdão de 10 de junho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colet., p. I-5129, n.º 23).

70 Tendo em conta o lugar preponderante que ocupa o direito a dedução no sistema comum de IVA, uma sanção desse tipo afigura-se desproporcionada no caso de não se demonstrar nenhuma fraude nem prejuízo para o orçamento do Estado.

71 Com efeito, conforme resulta da jurisprudência recordada no n.º 62 do presente acórdão, a dedução do IVA pago a montante deve, em princípio, ser concedida se os requisitos substanciais tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Pode assim não suceder se a violação desses requisitos formais tiver por efeito impedir a

produção da prova do cumprimento dos requisitos substanciais (v., por analogia, acórdão de 29 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 31).

72 Ora, segundo a decisão de reenvio, no processo principal, a entrega intracomunitária não foi dissimulada e as informações correspondentes estão disponíveis na contabilidade do sujeito passivo. A Administração Fiscal dispõe das informações indispensáveis que lhe permitem, em princípio, verificar se os requisitos substanciais estão efetivamente preenchidos, o que compete, em qualquer caso, ao órgão jurisdicional nacional verificar.

73 Na verdade, os Estados-Membros podem considerar, em certas condições, a dissimulação da existência de uma operação intracomunitária como uma tentativa de fraude ao IVA e aplicar, em tal caso, as coimas ou sanções pecuniárias previstas no seu direito interno, sem prejuízo de estas serem proporcionadas à gravidade do abuso (v., neste sentido, acórdão Collée, já referido, n.º 40).

74 Contudo, o pagamento tardio do IVA não pode, *per se*, ser equiparado a uma fraude, a qual pressupõe, por um lado, que a operação em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições relevantes da diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõe, tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial da operação em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609, n.os 74 e 75, e Klub, já referido, n.º 49).

75 O pagamento de juros de mora pode constituir uma sanção adequada, na medida em que não vá além do que é necessário para atingir o objetivo, recordado no n.º 67 do presente acórdão, que consiste em evitar a fraude e garantir a cobrança exata do IVA.

76 Conforme resulta dos n.os 68 e seguintes do presente acórdão, essa sanção seria desproporcionada se o montante global dos juros exigidos correspondesse ao montante do imposto dedutível, equivalendo a privar no essencial o sujeito passivo do seu direito a dedução. A apreciação do caráter proporcionado da sanção compete ao órgão jurisdicional de reenvio.

77 Consequentemente, deve responder-se à segunda questão que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma sanção que consiste em recusar o direito a dedução em caso de pagamento tardio do IVA, mas não se opõe ao pagamento de juros de mora, sem prejuízo de que esta sanção respeite o princípio da proporcionalidade, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

78 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 (Segunda Secção) declara:

1) Os artigos 179.º, n.º 1, 180.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à existência de um prazo de caducidade para o exercício do direito a dedução como o que está em causa no processo principal, desde que este não torne excessivamente difícil ou impossível na prática o exercício desse direito. Esta apreciação incumbe ao órgão jurisdicional nacional, o qual pode, designadamente, tomar em conta a consequente prorrogação ulterior do prazo de

caducidade assim como a duração do procedimento de registo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado que deve ser efetuado dentro desse mesmo prazo para que possa ser exercido o referido direito a dedução.

2) O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma sanção que consiste em recusar o direito a dedução em caso de pagamento tardio do imposto sobre o valor acrescentado, mas não se opõe ao pagamento de juros de mora, sem prejuízo de que esta sanção respeite o princípio da proporcionalidade, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.