

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

20 de junho de 2013 (*)

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade — Contabilização e declaração tardias da anulação de uma fatura — Regularização do incumprimento — Pagamento do imposto — Orçamento de Estado — Inexistência de prejuízo — Sanção administrativa»

No processo C-259/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Plovdiv (Bulgária), por decisão de 15 de maio de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de maio de 2012, no processo

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite — Plovdiv

contra

Rodopi-M 91 OOD,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: E. Jarašiūnas, presidente de secção, A. Ó Caoimh e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação da Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite — Plovdiv, por S. Marinov, direktor,

$\frac{3}{4}$ em representação da Rodopi-M 91 OOD, por M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska e S. Hadzhieva, advokati,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay 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 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite — Plovdiv (direção territorial, para a cidade de Plovdiv, da Agência Nacional das Receitas Fiscais, a seguir «Teritorialna direktsia») à sociedade Rodopi-M 91 OOD (a seguir «Rodopi»), a respeito de uma coima que lhe foi aplicada por contabilização e declaração tardias da anulação de uma fatura.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 184.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

4 O artigo 186.º da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

5 O artigo 242.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

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

6 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

7 O artigo 72.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a seguir «ZDDS») dispõe:

«Uma pessoa registada nos termos da referida lei pode exercer o seu direito a dedução do imposto pago a montante no período de tributação em que esse direito surgiu ou num dos doze períodos de tributação subsequentes.»

8 O artigo 78.º da ZDDS tem a seguinte redação:

«1) A pessoa registada é obrigada a retificar o valor da dedução respeitante ao valor do imposto pago a montante em caso de alteração da matéria coletável, de anulação de uma venda ou de alteração do tipo da operação.

2) A retificação deve ser feita no período de tributação em que se verificaram as circunstâncias previstas no seu n.º 1, em que o documento nos termos do artigo 115.º ou um novo documento nos termos do artigo 116.º para efeitos de retificação é inscrito no registo de compras e na declaração fiscal relativamente ao respetivo período de tributação.»

9 O artigo 112.º, n.º 1, da ZDDS dispõe:

«Entende-se por documento fiscal na aceção desta lei:

1. a fatura;
2. a nota relativa à fatura;
3. o protocolo.»

10 O artigo 115.º da ZDDS tem a seguinte redação:

«1) Em caso de alteração da matéria coletável de uma operação e em caso de anulação de uma venda relativamente à qual foi emitida uma fatura, o fornecedor ou o prestador de serviços é obrigado a elaborar uma nota em relação à fatura.

2) A nota deve ser elaborada no prazo de cinco dias a contar da data em que se verifica a correspondente circunstância nos termos do n.º 1.

3) Em caso de aumento da matéria coletável, deve ser elaborada uma nota de débito, e uma nota crédito, em caso de diminuição do valor tributável ou de anulação da entrega.

[...]»

11 O artigo 116.º, n.º 1, da ZDDS dispõe:

«Não são permitidas retificações e aditamentos em faturas e notas a elas relativas. Os documentos emitidos incorretamente ou retificados devem ser anulados e devem ser emitidos novos documentos em sua substituição.»

12 O artigo 124.º, n.º 4, da ZDDS prevê:

«A pessoa registada deve referir os documentos fiscais recebidos, no livro-diário de aquisições, o mais tardar, até ao décimo segundo período de tributação subsequente ao período de tributação em que foram emitidos, o mais tardar, no entanto, no último período de tributação referido no artigo 72.º, n.º 1.»

13 O artigo 182.º da ZDDS tem a seguinte redação:

«1) A não emissão por um sujeito passivo de um documento fiscal ou a não inscrição do documento emitido ou recebido nos registos de faturas relativos ao período de tributação correspondente, da qual resulte a determinação de um montante de imposto menor, será punida com uma coima (no caso de pessoas singulares que não detenham a qualidade de comerciante) ou com uma sanção pecuniária (no caso de pessoas coletivas ou empresas em nome individual), no montante da diferença de imposto determinada que, no entanto, não poderá ser inferior a 1

000 [levs búlgaros (BGN)].

2) Em caso de infração nos termos do n.º 1, quando o sujeito passivo emite ou inscreve o documento fiscal no período subsequente ao período de tributação em que deveria ter sido emitido ou inscrito, a multa ou coima é de 25% do valor da diferença, não podendo ser inferior a 250 BGN.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A Rodopi é uma sociedade búlgara sujeita a IVA.

15 No período de tributação correspondente ao mês de dezembro de 2009, a referida sociedade inscreveu no seu registo de compras e na declaração que entregou uma fatura emitida pela Moda Shport EOOD em 30 de dezembro de 2009. O montante de IVA indicado nesta fatura é de 161 571,12 BGN (cerca de 82 800 euros).

16 A referida fatura não devia ter sido emitida. Em conformidade com a legislação nacional, a fatura em causa foi anulada por um protocolo de 15 de outubro de 2010.

17 A Rodopi não teve em conta este protocolo na sua contabilidade nem na sua declaração do mês de outubro de 2010. Fê-lo no mês de dezembro de 2010, ao regularizar a dedução operada a respeito da referida fatura pelo pagamento do montante integral de IVA inicialmente deduzido relativo à fatura anulada e dos respetivos juros.

18 Em 22 de fevereiro de 2011, foi elaborado um auto de notícia no qual se refere, em substância, que a infração foi verificada pela Teritorialna direktsia, no mês de novembro de 2010. Em 17 de junho de 2011, esta última impôs à Rodopi uma coima num montante equivalente ao do IVA indicado na fatura em causa.

19 A sanção foi objeto de recurso em primeira instância para o Rayonen sad (tribunal de comarca).

20 Perante este órgão jurisdicional, a Rodopi alegou que o anexo n.º 12 do regulamento de aplicação da ZDDS, que impõe, no caso em apreço, a inscrição da anulação da fatura em causa, durante o mês de outubro de 2010, viola o artigo 124.º, n.º 4, da ZDDS, que prevê que o sujeito passivo deve inscrever os documentos fiscais recebidos no seu registo de compras, o mais tardar, durante o décimo segundo período de tributação subsequente ao período de tributação em que foram emitidos, mas, em todo o caso, antes do fim do último período de tributação em que pode exercer o seu direito a dedução, ou seja, doze meses após o período em que se constituiu esse direito.

21 O Rayonen sad declarou que a anulação desta fatura devia ter sido inscrita pela Rodopi no mês de outubro de 2010, mas que só o foi no mês de dezembro de 2010. Todavia, considerou que a decisão sancionatória tomada pela Teritorialna direktsia estava viciada por uma infração às regras de processo, uma vez que não respeitou o prazo previsto pela Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Lei das infrações e sanções administrativas) para elaborar o auto de notícia.

22 A Teritorialna direktsia interpôs recurso de cassação para o Administrativen sad Plovdiv.

23 Neste órgão jurisdicional, a Rodopi alegou que a coima que lhe foi aplicada é contrária ao direito da União, mais concretamente, aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

24 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, importa, no caso em apreço, determinar se a sanção aplicada à Rodopi, que se baseia no facto de esta ter declarado tardiamente a anulação da fatura em causa, é conforme com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, tendo em conta o facto de a Rodopi ter pago o imposto juntamente com os respetivos juros.

25 Nestas circunstâncias, o Administrativen sad Plovdiv decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) O princípio da neutralidade fiscal permite que um Estado-Membro aplique uma coima pela não inscrição, em tempo útil, da anulação de uma fatura, apesar de a anulação ter sido inscrita posteriormente nos registos contabilísticos e de a pessoa em questão ter pago o imposto decorrente da anulação, acrescido dos respetivos juros?

São relevantes as seguintes circunstâncias, relacionadas com a primeira questão:

$\frac{3}{4}$ O prazo dentro do qual teria sido alegadamente obrigatório anular a fatura é de catorze dias a contar do fim do mês em que ocorreu a anulação;

$\frac{3}{4}$ A anulação da fatura foi efetivamente inscrita um mês após a expiração do prazo dentro do qual teria sido alegadamente obrigatório anular a fatura;

$\frac{3}{4}$ O imposto sobre o valor acrescentado devido e os respetivos juros foram arrecadados pelo Tesouro Público?

2) Os artigos 242.º e 273.º da Diretiva [IVA] permitem que os Estados-Membros apliquem a um sujeito passivo, que alegadamente não cumpriu em tempo útil o seu dever de inscrever contabilisticamente factos relevantes para o cálculo do imposto sobre o valor acrescentado, uma coima no montante do IVA não pago em tempo útil, quando a omissão foi retificada posteriormente e o imposto devido e respetivos juros foram pagos na sua totalidade?

3) É relevante o facto de o Tesouro Público não ter sido lesado, uma vez que a pessoa em questão inscreveu posteriormente a anulação da fatura e pagou a totalidade do imposto e os respetivos juros?

4) A aplicação de uma coima no montante total do imposto já cobrado, acrescido dos juros, viola o princípio da proporcionalidade?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

26 A Teritorialna direktsia alega que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, uma vez que é desprovido de pertinência para a resolução do litígio no processo principal, já que apenas as respostas às questões relativas aos factos têm interesse para a resolução do referido litígio.

27 Segundo jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (acórdão de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, Colet., p. I-6845, n.º 28 e jurisprudência referida).

28 Ora, importa concluir que não é essa a situação no presente caso. Com efeito, a interpretação pedida dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade e dos artigos 242.º e 273.º da Diretiva IVA tem uma relação direta com o objeto do litígio no processo principal, cujo caráter real não parece poder ser contestado. Por outro lado, a decisão de reenvio contém elementos de facto e de direito suficientes para que o Tribunal de Justiça esteja em condições de responder de forma útil às questões que lhe são colocadas. Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial deve ser considerado admissível.

Quanto ao mérito

29 Com as suas questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade e os artigos 242.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique a um sujeito passivo, que não cumpriu no prazo previsto pela legislação nacional a sua obrigação de contabilizar e declarar elementos relevantes para o cálculo do IVA de que é devedor, uma coima igual ao montante desse imposto não pago no referido prazo, mesmo que, em seguida, o referido sujeito passivo tenha posto fim ao incumprimento e pago a totalidade do imposto devido e respetivos juros.

30 Em conformidade com o artigo 242.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal. Por outro lado, em conformidade com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever outras obrigações além das impostas por esta diretiva, quando considerem essas obrigações necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude.

31 A Diretiva IVA não prevê expressamente um regime sancionatório em caso de incumprimento das obrigações abrangidas por esta diretiva e às quais os sujeitos passivos estão sujeitos. Todavia, é jurisprudência assente que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Devem, no entanto, exercer a sua competência na observância do direito da União e dos seus princípios gerais (v., neste sentido, acórdão de 19 de julho de 2012, R?dlihs, C-263/11, n.º 44 e jurisprudência referida).

32 Assim, as sanções que os Estados-Membros podem prever para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, e designadamente a fim de garantir que os sujeitos passivos cumpram as suas obrigações em matéria de regularização da sua contabilidade na sequência da anulação de uma fatura com base na qual operaram uma dedução, não podem, em primeiro lugar, pôr em causa a neutralidade do IVA, a qual constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA e se opõe a que os operadores económicos que efetuam as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 29 de julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, Colet., p. I-7639, n.º 26 e jurisprudência referida, e de 29 março de 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, n.º 22).

33 A este respeito, importa recordar que o sistema de regularização das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Diretiva IVA, na medida em que tem por objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal (acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Colet., p. I-3039, n.º 26).

34 Ora, no caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a sanção em causa no processo principal, ao incentivar os sujeitos passivos a regularizarem, nos melhores

prazos, o montante do imposto devido quando uma operação que tenha servido de base a uma dedução for anulada, visa assegurar a cobrança exata do imposto, designadamente a exatidão das deduções, e evitar a fraude, sem prejudicar de forma alguma o princípio do direito a dedução.

35 Além disso, como observa a Comissão, por um lado, o sujeito passivo que comete uma irregularidade como a que está em causa no processo principal está, quanto ao objetivo de assegurar a cobrança exata do IVA e de evitar a fraude, numa situação diferente da do sujeito passivo que cumpriu com as suas obrigações contabilísticas.

36 Por outro lado, a sanção pecuniária em causa no litígio no processo principal não é aplicada em função de uma qualquer operação, mas devido a uma retificação tardia, por parte do sujeito passivo, de uma dedução que operou e que perdeu o seu fundamento. Não se deve, portanto, considerar que se trata de um imposto que conduza a dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido e por analogia, acórdãos de 11 de setembro de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Colet., p. I-8785, n.º 60, e de 15 de janeiro de 2009, *K-1*, C-502/07, Colet., p. I-161, n.os 17 a 19).

37 Resulta do que precede que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que uma sanção pecuniária como a que está em causa no processo principal seja aplicada em circunstâncias como as recordadas no n.º 29 do presente acórdão.

38 Em segundo lugar, importa recordar que as sanções referidas no n.º 32 do presente acórdão não devem ir além do que é necessário para atingir os objetivos de garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude. Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma (v. acórdão *R?dlihs*, já referido, n.os 46 e 47 e jurisprudência referida).

39 Todavia, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos indicados no número precedente.

40 Quanto às modalidades de determinação da sanção em causa, importa constatar que o montante da sanção, conforme previsto pelo artigo 182.º, n.os 1 e 2, da ZDDS, é progressivo. Se a regularização ocorreu apenas com um mês de atraso, a coima é de apenas 25% do montante do IVA devido. Só no caso de o atraso exceder o prazo de mês é que esta é aumentada até 100% do montante do IVA devido. Essa sanção parece assim suscetível de incentivar os sujeitos passivos a regularizarem o mais rapidamente possível as deduções que foram operadas mas que já não têm fundamento e, dessa forma, a atingir o objetivo de assegurar a cobrança exata do imposto.

41 Por outro lado, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar se a declaração tardia da anulação da fatura em causa não constitui fraude ao IVA. Com efeito, segundo jurisprudência assente, os particulares não se podem prevalecer fraudulentamente ou abusivamente das normas da União. Do mesmo modo, a aplicação da regulamentação da União não pode ser alargada a ponto de abranger as operações que são realizadas com o objetivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito da União (v. acórdão de 27 de setembro de 2007, *Collée*, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 38 e jurisprudência referida).

42 Não obstante, importa sublinhar que um pagamento tardio do IVA não pode, *per se*, ser equiparado a uma fraude (v. acórdão de 12 de julho de 2012, *SEM-Bulgaria Transport*, C-284/11, n.º 74 e jurisprudência referida).

43 Tendo em conta as considerações que precedem, importa responder às questões

submetidas que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique a um sujeito passivo, que não cumpriu no prazo previsto pela legislação nacional a sua obrigação de contabilizar e declarar elementos relevantes para o cálculo do IVA de que é devedor, uma coima igual ao montante desse imposto não pago no referido prazo, mesmo que, em seguida, o referido sujeito passivo tenha posto fim ao incumprimento e pago a totalidade do imposto devido e respetivos juros. Incumbe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, tendo em conta os artigos 242.º e 273.º da Diretiva IVA, se, face às circunstâncias do litígio no processo principal, designadamente o prazo em que a irregularidade foi retificada, a gravidade dessa irregularidade e a eventual existência de uma fraude ou de um desvio à legislação aplicável imputável ao sujeito passivo, o montante da sanção aplicada não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude.

Quanto às despesas

44 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 (Oitava Secção) declara:

O princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro aplique a um sujeito passivo, que não cumpriu no prazo previsto pela legislação nacional a sua obrigação de contabilizar e declarar elementos relevantes para o cálculo do imposto sobre o valor acrescentado de que é devedor, uma coima igual ao montante desse imposto não pago no referido prazo, mesmo que, em seguida, o referido sujeito passivo tenha posto fim ao incumprimento e pago a totalidade do imposto devido e respetivos juros. Incumbe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, tendo em conta os artigos 242.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, se, face às circunstâncias do litígio no processo principal, designadamente o prazo em que a irregularidade foi retificada, a gravidade dessa irregularidade e a eventual existência de uma fraude ou de um desvio à legislação aplicável imputável ao sujeito passivo, o montante da sanção aplicada não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.