

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de novembro de 2018 (\*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 273.º – Liquidação adicional – Método indiciário de avaliação do valor tributável – Direito à dedução do IVA – Presunção – Princípios da neutralidade e da proporcionalidade – Lei nacional que baseia o cálculo do IVA no volume de negócios presumido»

No processo C-648/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Régio da Calábria, Itália), por decisão de 3 de maio de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de dezembro de 2016, no processo

**Fortunata Silvia Fontana**

contra

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relator) e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: V. Giacobbo-Peyronnel, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 18 de janeiro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de março de 2018,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 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 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre Fortunata Silvia Fontana e a Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (Agência das Receitas – Direção Provincial de Reggio de Calábria, Itália) (a seguir «Administração Fiscal»), a propósito de um aviso de tributação relativo a um adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 O considerando 59 da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«É conveniente que, dentro de certos limites e em determinadas condições, os Estados-Membros possam adotar ou manter medidas especiais derogatórias da presente diretiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou evitar certas formas de evasão ou evasão.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º;

ii) Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

iii) Quando se trate de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis, no território do Estado-Membro, por força do disposto na Diretiva 92/12/CEE, por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º;

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

d) As importações de bens.»

5 O artigo 73.º da Diretiva IVA dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 Nos termos do artigo 242.º desta diretiva:

«Os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela [A]dministração [F]iscal.»

7 O artigo 244.º da mesma diretiva prevê:

«Os sujeitos passivos devem velar por que sejam armazenadas cópias das faturas emitidas por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, assim como todas as faturas recebidas.»

8 O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA enuncia:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

9 Nos termos do artigo 273.º desta 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 italiano**

10 O artigo 39.º, n.º 1, do decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Decreto do Presidente da República n.º 600, de 29 de setembro de 1973, que estabelece disposições comuns em matéria de determinação do imposto sobre os rendimentos, de 29 de setembro de 1973 (GURI n.º 268, de 16 de outubro de 1973), dispõe o seguinte:

«A Agência [das Receitas] procederá à retificação dos rendimentos das pessoas singulares provenientes do exercício de uma atividade comercial:

[...]»

d) Se verificar que os elementos indicados na declaração [de rendimentos] são incompletos, falsos ou inexatos, na sequência da inspeção dos registos contabilísticos e de outras formas de verificação previstas no artigo 33.º, ou do controlo da integralidade, exatidão e veracidade dos registos contabilísticos com base em faturas e outros atos ou documentos relativos à empresa bem como nos dados e nas informações recolhidos pela Agência [das Receitas], em conformidade com o disposto no artigo 32.º A existência de atividades não declaradas ou a inexistência de passivo declarado podem igualmente ser inferidas com base em simples presunções, desde que sejam graves, precisas e concordantes.»

11 O decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto do Presidente da República n.º 633, que institui e regula o imposto sobre o valor acrescentado), de 26 de outubro de 1972 (GURI n.º 292, de 11 de novembro de 1972), regula as modalidades segundo as quais a correção das declarações relativas ao IVA é efetuada.

O artigo 54.º deste decreto prevê, em substância, que a veracidade das declarações de IVA pode ser verificada através de uma revisão formal da declaração apresentada ou de forma mais aprofundada, quer com base em elementos e dados de que a Administração Fiscal disponha, quer com base nos dados por ela recolhidos no âmbito dos seus poderes de inspeção.

12 O artigo 62.º *bis* do Decreto Legislativo n.º 331/93 (GURI n.º 203, de 30 de agosto de 1993), convertido na Lei n.º 427, de 29 de outubro de 1993 (GURI n.º 255, de 29 de outubro de 1993), dispõe:

«1. Os serviços do Departamento de Receitas do Ministério das Finanças, uma vez consultadas as associações profissionais e comerciais, elaboram até 31 de dezembro de 1996, em relação a diversos setores da economia, estudos setoriais específicos com vista a tornar o processo de liquidação mais eficaz e permitir uma determinação mais articulada dos coeficientes de presunção referidos no artigo 11.º do Decreto?Lei n.º 69, de 2 de março de 1989, convertido, após alteração, na Lei n.º 154, de 27 de abril de 1989, com alterações posteriores. Para esse fim, os serviços devem identificar amostras representativas de contribuintes pertencentes aos mesmos setores sujeitos a controlo, por forma a identificar elementos que caracterizam a atividade desenvolvida. Os estudos setoriais são aprovados por decreto do Ministro das Finanças publicado na *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* até 31 de dezembro de 1995. Podem ser revistos e são válidos, para efeitos de avaliação, a partir do exercício fiscal de 1995.»

13 O n.º 3 do artigo 62.º *sexies* do Decreto?Lei n.º 331/93 tem a seguinte redação:

«As liquidações nos termos do artigo 39.º, n.º 1, alínea d), do Decreto do Presidente da República n.º 600/1973, de 29 de setembro de 1973, e as suas alterações sucessivas e do artigo 54.º do Decreto do Presidente da República n.º 663/1972, de 26 de outubro de 1972, e as suas alterações sucessivas também se podem basear na existência de contradições graves entre o rendimento e as compensações declarados e aqueles que podem ser legitimamente inferidos das características e condições em que a atividade específica é exercida, ou dos estudos setoriais elaborados ao abrigo do artigo 62.º *bis* do presente decreto.»

14 O artigo 10.º da Lei n.º 146, de 8 de maio de 1998 (GURI n.º 110, suplemento ordinário do GURI n.º 93), dispõe:

«1) As liquidações com base em estudos setoriais, previstas no artigo 62.º *bis* do Decreto Legislativo n.º 331, de 30 de agosto de 1993, alterado e convertido na Lei n.º 427, de 29 de outubro de 1993, são efetuadas em conformidade com os procedimentos previstos no presente artigo se os rendimentos ou as compensações declarados forem inferiores aos rendimentos ou compensações determinados em função desses estudos.

[...]

3 *bis*) Nos casos referidos no n.º 1, antes da notificação do aviso de liquidação, a [Administração Fiscal] pede ao contribuinte a sua comparência, nos termos do artigo 5.º do Decreto Legislativo n.º 218, de 19 de junho de 1997.

3 *ter*) Em caso de discrepâncias entre os valores dos rendimentos ou compensações declarados e os que resultam dos estudos setoriais, as razões que justificam essa discrepância pode ser objeto de certificação. Também podem ser objeto de certificação as razões que justificam a discrepância entre a declaração e os indicadores económicos identificados pelos estudos acima referidos. Essa certificação é emitida, a pedido dos contribuintes, pelas pessoas indicadas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 3.º do regulamento aprovado por Decreto do Presidente da República n.º 322, de 22 de julho de 1998, as quais estão habilitadas a emitir

declarações por via eletrónica, pelos responsáveis pela assistência fiscal dos centros constituídos pelas entidades referidas nas alíneas a), b) e c) do artigo 32.º, n.º 1, do Decreto Legislativo n.º 241, de 9 de julho de 1997, e pelos empregados e funcionários das associações profissionais habilitadas a prestar a assistência técnica prevista no artigo 12.º, n.º 2, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de dezembro de 1992.

[...]

5) Para efeitos de [IVA], aos rendimentos ou às remunerações de montante superior, determinados com base nos referidos estudos setoriais, tendo em conta a existência de operações não sujeitas ao imposto ou e às operações sujeitas a regimes especiais, é aplicada uma taxa média resultante do coeficiente entre o imposto relativo às operações tributáveis, após dedução do imposto sobre as entregas de bens amortizáveis, e o volume de negócios declarado.

[...]

7) É instituída, por decreto do Ministro das Finanças, uma comissão de peritos nomeada pelo Ministro, tendo igualmente em conta os relatórios elaborados por organizações económicas profissionais e ordens profissionais. Cabe a esta comissão emitir, antes da aprovação e da publicação de cada estudo setorial, um parecer sobre a capacidade e a idoneidade desses estudos para representarem a realidade a que se referem. Não é previsto o pagamento de qualquer compensação aos membros da comissão.

[...]»

### **Litígio do processo principal e questão prejudicial**

15 F. S. Fontana, que é sujeito passivo de IVA, foi objeto de um processo de liquidação adicional referente ao exercício de 2010.

16 A Administração Fiscal dirigiu à recorrente no processo principal, em 14 de maio de 2014, um convite para comparecer, que levou à abertura de um processo contraditório de liquidação.

17 Durante este processo, F. S. Fontana contestou o montante do imposto que estava previsto liquidar?lhe e que era determinado com base no estudo setorial relativo à categoria dos técnicos de contas e consultores fiscais.

18 Em 24 de dezembro de 2014, a Administração Fiscal notificou a F. S. Fontana um aviso de liquidação relativo ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto regional sobre as atividades produtivas e ao IVA devidos a título do exercício de 2010.

19 A recorrente no processo principal interpôs recurso para a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Régio da Calábria, Itália) impugnando, entre outros, o montante de retroativos de IVA que lhe foi reclamado pela Administração Fiscal. Alegou, em particular, que a Administração Fiscal aplicou erradamente à sua situação o estudo setorial dos contabilistas e consultores fiscais, e não o relativo aos consultores em matéria de gestão de pessoal, que a recorrente considera ser a sua principal atividade. Além disso, alegou que o montante do IVA foi calculado com base num estudo setorial que não permite dar uma imagem adequada das receitas geradas pela sua empresa em termos de proporcionalidade e coerência.

20 A Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Régio da Calábria) alega que os argumentos da recorrente relativos ao facto de a Administração Fiscal ter considerado, erradamente, a sua atividade ligada à dos técnicos de contabilidade e

consultores fiscais não têm fundamento, pois «[o]s argumentos da recorrente [no processo principal] não assentam numa base factual incontestável».

21 No entanto, a própria Commissione tributaria provinciale exprime dúvidas, do ponto de vista dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, no que se refere ao método de avaliação do IVA em atraso, baseado num estudo setorial.

22 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que tal método de avaliação apenas tem em conta o rendimento global, sem tomar em consideração cada uma das operações económicas efetuadas pelo sujeito passivo e o seu direito de deduzir o IVA pago a montante.

23 Nestas circunstâncias, a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Régio da Calábria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com os artigos 113.º e 114.º TFUE, bem como com a [Diretiva IVA] a legislação nacional italiana constituída pelos artigos 62.º *sexies*, n.º 3, e 62.º *bis* do Decreto?Lei 331/1993, [convertido na Lei] n.º 427, de 29 de outubro de 1993, na medida em que permite a aplicação do IVA a um volume de negócios global apurado por método indireto, à luz do respeito das obrigações de dedução e de repercussão e, em geral, do princípio da neutralidade e da transferência do imposto?»

#### **Quanto à questão prejudicial**

#### **Quanto à admissibilidade**

24 O Governo italiano considera que a questão submetida é hipotética, na medida em que a contestação da recorrente no processo principal, que versa essencialmente sobre a classificação incorreta aplicada à sua atividade profissional no âmbito dos estudos setoriais, foi indeferida pelo órgão jurisdicional de reenvio, o qual já tinha, de facto, excluído que o estudo setorial em causa no processo principal não representasse a realidade dessa atividade económica.

25 A este respeito, é de recordar que as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada 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 dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 26 de outubro de 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, n.º 16 e jurisprudência aí referida).

26 No caso em apreço, a recorrente no processo principal contestou os resultados do estudo setorial, com o fundamento de que não refletiam a realidade da sua atividade económica. Isto conduziu o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a questão de saber se o método de avaliação, baseado nesse estudo setorial, que se baseia no volume de negócios global, sem tomar em consideração cada uma das operações económicas efetuadas pelo sujeito passivo, é ou não conforme com o Tratado FUE, a Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

27 Por conseguinte, e uma vez que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio não aparece desprovida de ligação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, há que declará-la admissível.

## Quanto ao mérito

28 A título liminar, há que salientar que os artigos 113.º e 114.º TFUE, a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio na questão submetida, não são pertinentes no caso em apreço, porque esses artigos dizem respeito às modalidades institucionais em que são adotadas medidas de aproximação das legislações dos Estados-Membros a nível da União Europeia.

29 Tendo em conta esta observação, há que compreender que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA, assim como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que permite à Administração Fiscal aplicar um método indiciário baseado em estudos setoriais aprovados por decreto ministerial para determinar o montante do volume de negócios realizado pelo sujeito passivo, e proceder, em consequência, a uma liquidação adicional, exigindo o pagamento de um montante suplementar de IVA.

30 A este respeito, importa sublinhar que, em conformidade com a regra geral enunciada no artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável de uma entrega de um bem ou de uma prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é constituído pela contraprestação realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulic e Plavo in, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

31 A fim de permitir a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal, os artigos 242.º, 244.º e 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA impõem aos sujeitos passivos devedores desse imposto a manutenção de uma contabilidade adequada, a conservação de cópia de todas as faturas por eles emitidas e de todas as faturas que tenham pago e, por último, a apresentação à Administração Fiscal de uma declaração da qual constem todos os dados necessários para determinar o montante do IVA devido.

32 Para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros preverem obrigações diferentes das previstas por essa diretiva que considerem necessárias para esse efeito, 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 os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. Além disso, segundo o seu considerando 59.º, a Diretiva IVA visa autorizar os Estados-Membros a tomar, dentro de certos limites e em determinadas condições, medidas especiais derogatórias desta diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas formas de fraude ou evasão fiscais.

33 O Tribunal de Justiça precisou que decorre desta disposição, bem como dos artigos 2.º e 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA e do artigo 4.º, n.º 3, TUE, que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude (Acórdãos de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 41 e jurisprudência aí referida, e de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 18).

34 A este respeito, importa salientar que a falta de declaração do sujeito passivo da totalidade do volume de negócios realizado não obsta à cobrança do IVA, cabendo às instituições nacionais competentes restabelecer a situação tal como existiria na falta desse comportamento do sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 42).

35 O Tribunal de Justiça declarou que, fora dos limites que fixam, as disposições do artigo 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, e conferem, assim, a estes últimos, uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a atingir os objetivos para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Contudo, devem exercer a sua competência com observância do direito da União e dos seus princípios gerais, designadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, n.os 43 e 44 e jurisprudência aí referida, e de 17 de maio de 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, n.º 41).

36 Assim, o artigo 273.º da Diretiva IVA não se opõe, em princípio, a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que determina o montante do IVA devido por um sujeito passivo com base no volume de negócios global, tal como avaliado indiciariamente com base em estudos setoriais aprovados por decreto ministerial, para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude fiscal.

37 Contudo, essa legislação nacional e a sua aplicação só são conformes com o direito da União se respeitarem os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 44).

38 Cabe portanto ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade das medidas nacionais em causa no processo principal com os requisitos indicados no número anterior. O Tribunal de Justiça pode, todavia, fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio nele pendente (v., neste sentido, Acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 46).

39 No que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA. O regime de deduções visa liberar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, n.os 56 e 57 e jurisprudência aí referida).

40 Como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, n.º 33 e jurisprudência referida).

41 Resulta da aplicação do princípio da neutralidade fiscal que, sempre que a Administração Fiscal pretenda fazer uma liquidação adicional de IVA, cujo montante resulta de um volume de negócios adicional global, determinado por método indiciário, o sujeito passivo em causa deve ter direito à dedução do IVA pago a montante, nas condições previstas para o efeito no título X da Diretiva IVA.

42 No que respeita ao princípio da proporcionalidade, este princípio não se opõe a uma

legislação nacional que prevê que só as divergências significativas entre o montante do volume de negócios declarado pelo sujeito passivo e o determinado pelo método indiciário, que tem em conta o volume de negócios realizado pelas pessoas que exercem a mesma atividade que esse sujeito passivo, são suscetíveis de desencadear o processo conducente à liquidação adicional. Os estudos setoriais utilizados para determinar o volume de negócios indiciário devem ser exatos, fiáveis e atualizados. Uma divergência deste tipo apenas pode dar origem a uma presunção ilidível, que pode ser afastada pelo sujeito passivo, com base na prova do contrário.

43 Neste contexto, importa realçar que os direitos de defesa do sujeito passivo devem ser garantidos ao longo de todo o procedimento de liquidação adicional, o que implica, nomeadamente, que, antes de ser tomada qualquer medida que o afete, deve ser dada ao sujeito passivo a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos nos quais as autoridades pretendem basear a sua decisão (Acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 30).

44 Assim, o sujeito passivo deve, por um lado, ter a possibilidade de contestar a exatidão do estudo setorial em causa e/ou a relevância desse estudo para efeitos da apreciação da sua situação específica. Por outro lado, deve ser dada ao sujeito passivo a possibilidade de explicar as razões pelas quais o volume de negócios declarado, embora seja inferior ao volume de negócios determinado pelo método indiciário, corresponde à realidade da sua atividade durante o período em causa. Na medida em que a aplicação de um estudo setorial implica, para o referido sujeito passivo, o dever de provar eventualmente factos negativos, o princípio da proporcionalidade exige que o grau de prova requerido não seja excessivamente elevado.

45 Nestas condições, há que declarar que o mecanismo em causa no processo principal, pela sua conceção, estrutura e pelas disposições concretas que o regem, não parece violar o princípio da proporcionalidade, o que compete, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

46 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão submetida que a Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que autoriza a Administração Fiscal, em caso de grande divergência entre as receitas declaradas e as receitas estimadas com base em estudos setoriais, a recorrer a um método indiciário baseado nesses estudos setoriais para determinar o volume de negócios realizado pelo sujeito passivo e a proceder a uma liquidação adicional aplicando um montante suplementar de IVA, na condição de que essa legislação e a sua aplicação permitam ao sujeito passivo, com observância dos princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e dos direitos de defesa, pôr em causa os resultados obtidos através desse método, com base em todas as provas contrárias de que disponha, e exercer o seu direito a dedução nos termos das disposições constantes do título X da Diretiva IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.

### **Quanto às despesas**

47 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 (Quarta 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, e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que autoriza a**

**Administração Fiscal, em caso de grande divergência entre as receitas declaradas e as receitas estimadas com base em estudos setoriais, a recorrer a um método indiciário baseado nesses estudos setoriais para determinar o volume de negócios realizado pelo sujeito passivo e a proceder a uma liquidação adicional aplicando um montante suplementar de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), na condição de que essa legislação e a sua aplicação permitam ao sujeito passivo, com observância dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade e dos direitos de defesa, pôr em causa os resultados obtidos através desse método, com base em todas as provas contrárias de que disponha, e exercer o seu direito a dedução nos termos das disposições constantes do título X da Diretiva 2006/112, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.**

Assinaturas

\* Língua do processo: italiano.