

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

26 de abril de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Dedução do imposto pago a montante — Direito ao reembolso do IVA — Operações efetuadas num período de tributação objeto de uma fiscalização já encerrada — Legislação nacional — Possibilidade de o sujeito passivo retificar as declarações fiscais que já foram objeto de fiscalização — Exclusão — Princípio da efetividade — Neutralidade fiscal — Segurança jurídica»

No processo C-81/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel Suceava (Tribunal de Recurso de Suceava, Roménia), por decisão de 23 de janeiro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de fevereiro de 2017, no processo

Zabrus Siret SRL

contra

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: C. Vajda, presidente de secção, E. Juhász (relator) e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo romeno, por R. Radu, C. M. Florescu e R. Mangu, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, 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 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), e dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Zabrus Siret SRL (a seguir «Zabrus») e a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Direcção-Geral Regional das Finanças Públicas de Iasi — Administração Provincial das Finanças Públicas de Suceava, Roménia) (a seguir «Direcção-Geral»), acerca da possibilidade de o sujeito passivo retificar erros materiais nas declarações do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para poder exercer o direito a dedução de IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 167.º da Diretiva IVA prevê:

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

4 O artigo 168.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

5 Nos termos do artigo 179.º, primeiro parágrafo, da mesma 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 à dedução por força do disposto no artigo 178.º».

6 O artigo 180.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«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»

7 Nos termos do artigo 182.º da Diretiva IVA, «os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 180.º e 181.º».

8 O artigo 183.º da Diretiva IVA prevê:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o

excedente for insignificante.»

9 O artigo 250.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«1. 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.

2. Os Estados-Membros autorizam e podem exigir que a declaração referida no n.º 1 seja, nas condições que determinarem, apresentada por via eletrónica.»

10 O artigo 252.º da referida diretiva dispõe:

«1. A declaração de IVA deve ser entregue num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Esse prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período de tributação.

2. O período de tributação é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses.

Os Estados-Membros podem, todavia, fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano.»

Direito romeno

11 O artigo 84.º da Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Despacho do Governo n.º 92/2003 que aprovou o Código de Processo Fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 863, de 26 de setembro de 2005), na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «Código de Processo Fiscal»), sob a epígrafe «Retificação das declarações fiscais», prevê:

«(1) As declarações fiscais podem ser retificadas pelo sujeito passivo por sua própria iniciativa dentro do prazo de prescrição do direito de liquidar as obrigações fiscais.

(2) As declarações fiscais podem ser retificadas sempre que o sujeito passivo detete erros na declaração inicial, através da apresentação de uma declaração de retificação.

(3) No caso do [IVA], a retificação dos erros que constam das declarações relativas ao imposto é efetuada com base nas disposições do Código Fiscal. Os erros materiais da declaração relativa ao [IVA] são retificados com base nos procedimentos aprovados por despacho do presidente da Agenţia Naţională de Administrare Fiscală [Agência Nacional da Administração Fiscal (ANAF)].

(4) As declarações fiscais não podem ser apresentadas e não podem ser retificadas após a anulação da reserva de controlo posterior, com exceção das situações em que a retificação é devida à satisfação pelo menos de uma condição prevista pela lei que impõe a retificação da base tributável e/ou do imposto respetivo.

(5) Consideram-se “erros”, para efeitos do presente artigo, os erros que dizem respeito ao montante dos impostos, taxas e contribuições, bens e receitas tributáveis bem como todos os outros elementos da base tributável.

(6) Quando, durante a inspeção fiscal, o contribuinte apresente ou retifique declarações fiscais relativas aos períodos e aos impostos, taxas, contribuições e outras receitas, que são objeto de inspeção fiscal, os mesmos não serão tomados em consideração pela autoridade tributária.»

12 O artigo 105.º do Código de Processo Fiscal, que prevê «Normas em matéria de inspeção fiscal», dispõe:

«[...]

(3) A inspeção fiscal é efetuada uma única vez para todos os impostos, taxas, contribuições e qualquer outro montante devido ao orçamento geral consolidado e para cada período tributário.

[...]

(5) A inspeção fiscal efetua-se com aplicação dos princípios da independência, unicidade, autonomia, hierarquia, territorialidade e descentralização.

[...]

(8) No termo da inspeção fiscal, o sujeito passivo é obrigado a apresentar uma declaração escrita, sob sua responsabilidade, da qual resulte que foram colocados à disposição todos os documentos e as informações solicitadas para a inspeção fiscal.

(9) O sujeito passivo tem a obrigação de cumprir as medidas previstas no auto redigido por ocasião da inspeção fiscal, dentro dos prazos e nas condições estabelecidas pelas autoridades de inspeção fiscal.»

13 O artigo 105.º *bis* deste mesmo código, que prevê «Normas relativas ao reexame», tem o seguinte teor:

«(1) Em derrogação às disposições do artigo 105.º, n.º 3, o inspetor fiscal pode decidir efetuar o reexame de um período determinado.

(2) Por “reexame” entende-se uma inspeção fiscal efetuada a seguir à recolha de dados suplementares desconhecidos dos inspetores fiscais na data das verificações, que tenham uma influência sobre os resultados das mesmas.

(3) Por “dados suplementares” entendem-se as informações, documentos ou outras provas obtidos na sequência de um controlo cruzado, sem pré-aviso ou comunicados aos serviços fiscais por parte dos órgãos encarregados do exercício da ação penal ou por outras autoridades públicas ou obtidos por qualquer outro modo pelos órgãos de fiscalização, que justifiquem modificar os resultados da inspeção fiscal anterior.

(4) No início do procedimento de reexame, o órgão de inspeção fiscal é obrigado a comunicar ao sujeito passivo a decisão de proceder ao reexame, que pode ser impugnada nos termos do presente código. As disposições relativas ao conteúdo e à comunicação da notificação de inspeção são aplicáveis também de forma correspondente à decisão de reexame.»

14 O artigo 106.º do mesmo código, sob a epígrafe «Dever de colaboração do sujeito passivo», prevê, no seu n.º 1, que o sujeito passivo tem o dever de colaborar na determinação dos elementos de facto de carácter tributário. Está obrigado a fornecer informações, a apresentar, no local onde se realiza a inspeção fiscal, todos os documentos e qualquer outro elemento necessário ao esclarecimento dos factos com relevância fiscal.

15 O anexo 1 do Ordinul nr. 179 din pentru aprobarea instruc?iunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugat? (Decreto n.º 179 para a aprovação das Instruções para a retificação dos erros materiais das declarações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado), de 14 de maio de 2007 (a seguir Decreto n.º 179/2007), dispõe, nos seus pontos 1, 3.1, 4.1 e 4.2:

«1. As declarações relativas ao [IVA] apresentadas pelos sujeitos passivos de IVA podem ser retificadas quanto aos erros materiais, por parte do órgão tributário competente, por iniciativa do mesmo ou a pedido do sujeito passivo.

[...]

3.1. A retificação dos erros materiais da declaração relativa ao [IVA] pode ser efetuada dentro do prazo de prescrição de 5 anos a partir de 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que foi apresentada a declaração submetida a retificação.

[...]

4.1. Com base nas presentes instruções, a retificação da declaração relativa ao [IVA] não é permitida para os períodos de tributação que já foram submetidos a inspeção fiscal ou para os quais está em curso uma inspeção fiscal.

4.2. Em derrogação ao ponto 4.1, a retificação dos erros materiais da declaração relativa ao [IVA] pode ser efetuada com base na adoção de medidas comunicadas pelo órgão de inspeção fiscal. Nesse caso, o pedido de retificação do erro material, apresentado pelo sujeito passivo, será acompanhado pela cópia e pelo original da decisão das medidas a executar.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A Zabrus foi objeto de fiscalização do IVA relativo ao período de 1 de maio a 30 de novembro de 2014. Esta fiscalização foi encerrada por relatório de 26 de janeiro de 2015.

17 Em 25 de maio de 2015, a Zabrus apresentou uma declaração de IVA relativa ao mês de abril de 2015, com opção de reembolso do imposto. Nessa data, pediu o reembolso de dois montantes, respetivamente, de 39 637 leus romenos (RON) e de 26 627 RON. O primeiro montante foi inscrito nessa declaração após retificação, depois do encerramento do controlo fiscal mencionado, de uma nota de compensação do IVA de julho de 2014. O segundo montante resulta da retificação, em fevereiro de 2015, de operações efetuadas em 2014, a respeito das quais a Zabrus só indicou documentos justificativos na sua contabilidade após o referido controlo fiscal.

18 Seguidamente, a Zabrus foi objeto de um controlo fiscal relativo ao período de 1 de dezembro de 2014 a 30 de abril de 2015. Este controlo fiscal terminou com um relatório emitido em 9 de julho de 2015.

19 As autoridades tributárias recusaram o reembolso dos montantes de IVA de 39 637 RON e 26 627 RON, pelo facto de esses montantes reclamados dizerem respeito a operações realizadas num período de tributação anterior ao período objeto do controlo, que fora já objeto do controlo

em matéria de IVA e que terminou no dia 26 de janeiro de 2015. As autoridades tributárias indicaram que, em conformidade com a legislação nacional aplicável, o princípio da unidade do controlo fiscal se opõe ao reembolso desses montantes pedidos pela Zabrus, pois, no referente ao período que foi objeto de controlo, não foi constatada nenhuma irregularidade relativamente ao IVA e os órgãos de fiscalização não tomaram nenhuma decisão sobre medidas a tomar pela Zabrus.

20 A Zabrus tentou, por diferentes vias administrativas, fazer valer o seu direito ao reembolso do IVA. Em especial, quer o seu pedido de novo controlo fiscal para o período de 1 de maio de 2014 a 30 de maio de 2014 quer o seu pedido de retificação de um erro material nas declarações de IVA dos meses de maio a outubro de 2014 foram indeferidos.

21 Em 22 de outubro de 2015, a Zabrus interpôs no Tribunalul Suceava (Tribunal de Grande Instância de Suceava, Roménia) um recurso de anulação da decisão da Direcção?Geral que indeferiu o reembolso do IVA correspondente a esses montantes. A recorrente sublinhou que a dedução do IVA é um direito do contribuinte que não pode ser limitado se estiverem cumpridos os requisitos substantivos, embora alguns requisitos formais não tenham sido observados. Alegou ainda que a recusa de verificação do IVA por parte das autoridades tributárias fundamentada na unicidade da inspeção fiscal equivale à anulação do direito a dedução mediante a imposição de condições adicionais substantivas e formais incompatíveis com o direito da União, e que se trata de uma medida desproporcionada e excessivamente onerosa para o sujeito passivo.

22 A Direcção?Geral alegou que, contrariamente às disposições do Código de Processo Fiscal e do Decreto n.º 179/2007, as operações relativas a um período que fora já objeto de um controlo fiscal só podem ser retificadas ou voltar a ser controladas por iniciativa da autoridade fiscal em caso de informações supervenientes graças à cooperação com outras instituições ou em virtude de decisões tomadas em controlos anteriores que impliquem a adoção de outras medidas. No entanto, o caso em apreço não consubstancia nenhuma dessas hipóteses.

23 Por sentença de 31 de março de 2016, o Tribunalul Suceava (Tribunal de Grande Instância de Suceava) negou provimento ao recurso da Zabrus, pelo facto de o novo controlo de um período que já fora objeto de um controlo fiscal exigir informações supervenientes desconhecidas das autoridades no momento em que foi realizado o primeiro controlo e cuja apresentação tardia não deva ser imputável ao contribuinte sujeito ao controlo da autoridade fiscal.

24 Aquele tribunal considerou que os princípios da unidade do controlo fiscal e da segurança jurídica seriam violados se fosse possível, após a realização do controlo, apresentar documentos justificativos ou tomar em consideração erros de registo que alterassem o montante a reembolsar, fora das condições previstas restritivamente pelo legislador. O mesmo tribunal indicou igualmente que a perda do direito a dedução não é desproporcional, na medida em que o erro de registo e a descoberta posterior de documentos justificativos são imputáveis à Zabrus.

25 Aquele tribunal salientou ainda que o erro de registo do IVA a reembolsar, no montante de 39 637 RON, e a descoberta ulterior de documentos justificativos para a declaração de IVA, de um montante de 26 627 RON, não constituem informações suplementares, no sentido da legislação nacional, mas erros materiais nas declarações de IVA que não podem já ser retificados, pois o controlo fiscal do período de 1 de maio a 30 de novembro de 2014, encerrado pelo relatório de 26 de janeiro de 2015, na falta de constatação de anomalias suscetíveis de modificar a base de tributação do IVA, não foi seguido de um ato implicando a tomada de medidas por parte da Zabrus que tornassem possível uma retificação.

26 Em 31 de março de 2016, a Zabrus interpôs recurso dessa sentença para a Curtea de Apel Suceava (Tribunal de Recurso de Suceava, Roménia) e alegou que o direito ao reembolso do IVA

não pode ser afastado pela imposição de condições suplementares de fundo ou de forma, como as condições previstas na legislação nacional, para se proceder à retificação de erros materiais ou para se proceder a um novo controlo de um período que fora já objeto de controlo fiscal. Invocando os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, a Zabrus salientou que a solução excessiva adotada pelas autoridades tributárias e confirmada pelo tribunal de primeira instância anula o seu direito a dedução do IVA por motivos contrários à Diretiva IVA.

27 O tribunal de reenvio considera que a Zabrus não se pode basear na jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria fiscal porque a recusa da dedução do IVA não lhe foi oposta em razão de não cumprimento de um requisito formal do direito a dedução, mas em razão do princípio da unicidade do controlo fiscal que decorre do princípio da segurança jurídica, princípio este reconhecido e protegido pelo direito da União e pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

28 Segundo o tribunal de reenvio, haverá outrossim que tomar em consideração a possibilidade, prevista na legislação nacional, de proceder a um novo controlo de um período já objeto de um controlo fiscal, mas essa possibilidade só existe por iniciativa das autoridades tributárias, em caso de informações suplementares obtidas ulteriormente graças à cooperação entre as instituições estatais, disposição considerada conforme com o direito da União pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).

29 O tribunal de reenvio considera que os princípios da neutralidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica devem ser apreciados, no caso em apreço, não apenas à luz da falta de diligência da Zabrus, mas também do facto de as notas de compensação e de reembolso terem sido emitidas por um serviço fiscal municipal.

30 Nestas condições, a Curtea de Apel Suceava (Tribunal de Recurso de Suceava) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A Diretiva [IVA], bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, opõem-se, em circunstâncias como as do processo principal, a uma prática administrativa e/ou a uma interpretação das disposições da legislação nacional que impedem a verificação e a concessão do direito ao reembolso do IVA proveniente da regularização de operações efetuadas num período anterior ao sujeito a verificação e que foi objeto de uma inspeção fiscal na sequência da qual os órgãos fiscais não detetaram anomalias que modificassem o valor tributável para efeitos de IVA, ainda que essas disposições sejam interpretadas no sentido de que os órgãos fiscais podem proceder ao reexame de um período anteriormente objeto de inspeção fiscal com base em dados e informações suplementares obtidos posteriormente com base na cooperação entre as autoridades e as instituições estatais?

2) A Diretiva [IVA], bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem, em circunstâncias como as do processo principal, a uma disposição nacional com caráter normativo que obsta à possibilidade de retificação dos erros materiais das declarações de IVA para os períodos de tributação que foram sujeitos a inspeção fiscal, salvo se a retificação for efetuada com base na decisão, tomada e comunicada pelo órgão de inspeção anterior, requerendo a adoção de medidas pelo sujeito passivo?»

Quanto às questões prejudiciais

31 Com as suas questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 182.º da Diretiva IVA, bem como os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa

no processo principal, a qual, por derrogação ao prazo de prescrição de cinco anos previsto no direito nacional para a retificação das declarações de IVA, obsta, em circunstâncias como as do litígio do processo principal, a que um sujeito passivo proceda a essa retificação para efetivar o seu direito a dedução, pelo simples facto de essa retificação dizer respeito a um período que foi já objeto de controlo fiscal.

32 No atinente ao direito a dedução, importa referir que segundo jurisprudência constante, o direito dos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago por bens adquiridos e serviços prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo legislador da União (v., designadamente, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 37, e de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 35).

33 Como o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v., designadamente, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 38, e de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 36).

34 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante a neutralidade no que se refere à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os seus objetivos ou resultados, na condição de essas atividades estarem elas próprias sujeitas a IVA (v., designadamente, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 39, e de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 37).

35 Se o direito a dedução do IVA está subordinado ao respeito das condições de fundo e de forma previstas na Diretiva IVA, resulta do pedido de decisão prejudicial que as interrogações do tribunal de reenvio têm origem no simples facto de o direito a dedução ter sido recusado devido à impossibilidade de o sujeito passivo retificar a sua declaração de IVA por tal pedido de retificação dizer respeito a um período que fora já objeto de um controlo fiscal encerrado.

36 Importa recordar a este respeito que, nos termos dos artigos 167.º e 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, o direito a dedução é exercido, em princípio, durante o período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível.

37 No entanto, por força dos artigos 180.º e 182.º desta 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 das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (v. Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

38 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça 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. Assim, um prazo de caducidade cujo termo conduz a penalizar 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) (v., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, n.os 48, 49 e jurisprudência aí referida).

39 No caso em apreço, resulta da legislação nacional citada na decisão de reenvio que o direito a dedução do IVA, no direito romeno, se inclui no prazo geral de prescrição de cinco anos. Contudo, o exercício do direito a dedução está sujeito a um prazo mais curto em caso de existência de um controlo fiscal. Com efeito, o sujeito passivo não poderá em princípio proceder à retificação das declarações de IVA referentes aos períodos tributários que foram objeto de fiscalização pelas autoridades tributárias. Assim, em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo não pode retificar as suas declarações de IVA. O Governo romeno alega que esta limitação decorre do princípio da unicidade do controlo fiscal e que o princípio da segurança jurídica exige o caráter único desse controlo.

40 Embora não resulte dos elementos fornecidos pelo tribunal de reenvio que a legislação nacional em causa no processo principal preveja, em matéria de IVA, um regime diferente do previsto noutras matérias fiscais do direito interno, o princípio da efetividade opõe-se a essa legislação, na medida em que ela, em circunstâncias como as do processo principal, pode privar um sujeito passivo da possibilidade de retificar as suas declarações de IVA quando esse sujeito passivo foi objeto de um controlo fiscal relativo ao período de tributação visado pela retificação, quando o prazo de caducidade de cinco anos previsto na legislação nacional ainda não tenha expirado.

41 Com efeito, quando, como em circunstâncias como as do processo principal, o controlo fiscal é desencadeado imediatamente após a apresentação de uma declaração fiscal ou dentro de um breve lapso de tempo, o sujeito passivo fica privado, de acordo com essa legislação, da possibilidade de retificar a sua declaração de IVA, de forma que o exercício do direito a dedução do IVA pelo sujeito passivo se torna na prática impossível, ou, quando muito, excessivamente difícil.

42 Destarte, o facto de uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, privar o sujeito passivo da possibilidade de retificar a sua declaração de IVA por encurtar o prazo para esse fim é incompatível com o princípio da efetividade.

43 Além disso, os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade igualmente se opõem a uma legislação como a que está em causa no processo principal.

44 Segundo jurisprudência constante, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução desse imposto a montante seja concedida se os requisitos de fundo estiverem preenchidos, ainda que alguns requisitos de forma sejam omitidos pelos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 45).

45 Todavia, no processo principal, é precisamente a preterição de requisitos formais previstos na lei nacional em causa que tem como consequência a recusa da dedução do IVA à Zabrus, embora esta tenha pedido a retificação das suas declarações a fim de demonstrar que os requisitos de fundo para beneficiar da dedução dos dois montantes em causa estavam preenchidos.

46 A não observância de requisitos formais que podem ser sanados não é suscetível de pôr em causa o bom funcionamento do sistema do IVA.

47 Assim, por aplicação de uma legislação nacional como a que está em causa no processo

principal, uma parte do IVA ficará definitivamente a cargo do sujeito passivo, o que é contrário à jurisprudência citada no n.º 34 do presente acórdão.

48 No que se refere ao princípio da proporcionalidade, é certo que o legislador nacional tem a possibilidade de dotar os deveres formais dos sujeitos passivos de sanções suscetíveis de incentivá-los a cumprir esses deveres, com vista a assegurar o bom funcionamento do sistema do IVA.

49 Assim, uma sanção pecuniária administrativa seria suscetível de ser aplicada a um sujeito passivo negligente, que retificasse a sua declaração de IVA baseando-se em documentos que justificassem o seu direito a dedução de IVA que já tivesse na sua posse no momento em que apresentou a sua declaração do imposto, ou após a descoberta de um erro de registo que modificasse o montante do IVA a reembolsar.

50 Contudo, os Estados-Membros devem, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, recorrer a meios que, embora permitam atingir eficazmente o objetivo prosseguido pela lei nacional, afetem menos os princípios da legislação da União, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA (Acórdão de 10 de julho de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 23).

51 Destarte, numa situação como a que está em causa no processo principal, e tendo em conta o lugar preponderante que ocupa o direito a dedução no sistema comum do IVA, uma sanção que consiste na recusa absoluta do direito a dedução é desproporcionada no caso de não estar provado que tenha existido qualquer fraude ou prejuízo para o orçamento do Estado (Acórdão de 12 de julho de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 70 e jurisprudência aí referida).

52 Ora, nenhum elemento dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça indicia um risco de fraude ou de prejuízo para o orçamento do Estado.

53 Finalmente, importa afastar o argumento do Governo romeno segundo o qual a legislação em causa no processo principal, justificada pelo princípio da unicidade do controlo fiscal, decorre do princípio da segurança jurídica.

54 Um regime de controlo fiscal nacional, como aquele que está em causa no processo principal, que não permite ao sujeito passivo retificar a sua declaração de IVA, ao passo que prevê essa retificação quando efetuada em execução de um ato da autoridade tributária assim como a possibilidade de as autoridades tributárias, no caso de disporem de novas informações, efetuarem um novo controlo, não visa salvaguardar os direitos dos contribuintes e não parece servir para aplicar o princípio da segurança jurídica. Na realidade, esse regime, com as exceções previstas, visa mais a eficácia dos controlos fiscais e do funcionamento da Administração nacional.

55 Nenhuma outra conclusão pode ser deduzida do Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50). Com efeito, resulta, sem dúvida, desse acórdão que o sujeito passivo não pode invocar, dentro do prazo de caducidade, o princípio da segurança jurídica para se opor à revogação, pelas autoridades fiscais, de uma decisão pela qual elas reconhecerem ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, esse imposto e majorações por mora (v., neste sentido, Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 51). Em contrapartida, não decorre desse acórdão que as autoridades tributárias possam invocar, dentro do prazo de caducidade, o mesmo princípio para se oporem à retificação pelo sujeito passivo de uma declaração de IVA relativa a um período que já fora objeto de um controlo fiscal.

56 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 182.º da Diretiva IVA e os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, por derrogação ao prazo de prescrição de cinco anos, instituído pelo direito nacional para a retificação das declarações de IVA, impede, em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo de proceder a essa retificação a fim de fazer valer o seu direito a dedução, pela única razão de que essa retificação diz respeito a um período que já foi objeto de um controlo fiscal.

Quanto às despesas

57 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 (Nona Secção) declara:

Os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 182.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, e os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, por derrogação ao prazo de prescrição de cinco anos, instituído pelo direito nacional para a retificação das declarações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impede, em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo de proceder a essa retificação a fim de fazer valer o seu direito a dedução, pela única razão de que essa retificação diz respeito a um período que já foi objeto de um controlo fiscal.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.