

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de maio de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Operações fictícias — Impossibilidade de dedução do imposto — Obrigação de o emitente da fatura pagar o IVA nela mencionado — Coima de montante igual ao do IVA indevidamente deduzido — Compatibilidade com os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade»

No processo C-712/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia, Itália), por decisão de 9 de outubro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de dezembro de 2017, no processo

EN.SA. Srl

contra

Agenzia delle Entrate — Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por M. Capolupo e G. De Bellis, avvocati dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e F. Tomat, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 17 de janeiro de 2019,

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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a EN.SA. Srl à Agenzia delle Entrate — Direzione Regionale della Lombardia (Administração Fiscal — Direção Regional da Lombardia, Itália) (a seguir «Administração Fiscal») a respeito de uma liquidação adicional de imposto a que esta sociedade foi sujeita, correspondente a uma majoração do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido, acrescido de juros e sanções.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 63.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

4 O artigo 167.º desta diretiva prevê o seguinte:

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

5 Nos termos do artigo 168.º da referida diretiva:

«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;

[...]»

6 O artigo 203.º da mesma diretiva enuncia:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

7 O artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«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 italiano

8 O Decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto do presidente da República n.º 633 que cria e regulamenta o imposto

sobre o valor acrescentado), de 26 de outubro de 1972, na sua versão aplicável ao litígio do processo principal (a seguir «DPR n.º 633/1972»), estabelece, no seu artigo 17.º, n.º 1:

«O imposto é devido pelas pessoas que efetuem cessões de bens ou prestações de serviços tributáveis, as quais devem pagá-lo à Administração Fiscal, cumulativamente para todas as operações efetuadas e após realizar a dedução prevista no artigo 19.º, segundo as modalidades e nos termos previstos no título II».

9 Nos termos do artigo 19.º, n.º 1, do DPR n.º 633/1972:

«Para a determinação do imposto devido nos termos do n.º 1 do artigo 17.º ou do excedente visado no n.º 2 do artigo 30.º, é dedutível do montante do imposto relativo às operações efetuadas o montante do imposto pago ou devido pelo sujeito passivo ou que lhe tenha sido faturado relativamente aos bens ou serviços importados ou adquiridos no exercício da sua atividade empresarial ou profissional. O direito a dedução do imposto sobre os bens e serviços adquiridos ou importados nasce no momento em que o imposto se torna exigível e pode ser exercido, o mais tardar, com a declaração relativa ao segundo ano posterior àquele em que o direito a dedução nasceu e nas condições existentes no momento em que se constituiu o mencionado direito».

10 O artigo 21.º do DPR n.º 633/1972 prevê:

«Se for emitida uma fatura por operações inexistentes ou se o montante da contrapartida das operações indicado nas faturas ou dos impostos correspondentes for superior ao real, o imposto é devido relativamente a todo o montante indicado ou correspondente às indicações da fatura».

11 O artigo 6.º, n.º 6, do Decreto legislativo n.º 471 (Decreto-Lei n.º 471), de 18 de dezembro de 1997, na sua versão aplicável à data dos factos em causa no processo principal, previa:

«Quem deduzir ilegalmente o imposto pago, devido ou faturado em contrapartida do direito de o repercutir é punido com uma coima igual ao montante da dedução efetuada.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A EN.SA. é uma sociedade italiana de produção e distribuição de eletricidade. A Administração Fiscal procedeu à retificação das declarações de IVA da EN.SA. para os exercícios fiscais de 2009 e 2010. Nos termos do artigo 19.º do DPR n.º 633/1972, esta Administração rejeitou a dedução do IVA relativo a operações de compra de energia elétrica que considerou fictícias, na falta de transmissão efetiva da energia, e aplicou à EN.SA., nos termos do artigo 6.º, n.º 6, do decreto-lei mencionado no n.º 11 do presente acórdão, uma coima de um montante igual ao do IVA indevidamente deduzido.

13 Em contrapartida, a Administração Fiscal não referiu que a EN.SA. tivesse incumprido a sua obrigação de pagar o IVA devido por cada uma das suas operações de venda de eletricidade.

14 Estas diferentes operações inscrevem-se, segundo esta Administração, num mecanismo circular de venda das mesmas quantidades de energia aos mesmos preços, entre sociedades que fazem parte do mesmo grupo. Foram realizadas com o único objetivo de permitir ao grupo Green Network apresentar contas mais favoráveis, a fim de poder beneficiar de financiamentos bancários.

15 A Administração Fiscal emitiu contra a EN.SA. dois avisos de liquidação adicional correspondentes a um aumento do IVA devido, acrescido de juros e de uma coima, com os montantes, respetivamente, de 47 618 491 euros para o exercício de 2009 e de 22 001 078 euros

para o exercício de 2010.

16 A EN.SA. interpôs recursos contra estes avisos para a Commissione tributaria provinciale di Milano (Comissão Tributária Provincial de Milão, Itália), que os indeferiu. Esta sociedade interpôs recurso da sentença proferida por aquele órgão jurisdicional para a Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia, Itália).

17 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que as operações de venda fictícia de eletricidade em causa no processo principal não conferiram qualquer vantagem fiscal aos seus autores, devido ao caráter circular das operações, e à inexistência de perda de receitas para o Tesouro Público. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se, no caso em apreço, uma vez que se trata de operações fictícias, é conforme com os princípios do direito da União fazer suportar o IVA ao operador. Na falta de fraude fiscal, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o princípio da neutralidade do imposto deve prevalecer e que a recusa de dedução do IVA regularmente pago e a aplicação de uma coima suplementar igual ao montante do IVA indevidamente deduzido não são proporcionadas à infração que consistiu em emitir faturas por operações fictícias.

18 Neste contexto, a Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Na hipótese de operações consideradas fictícias que não causaram qualquer prejuízo ao erário público e não proporcionaram qualquer vantagem fiscal ao contribuinte, a legislação nacional, resultante da aplicação dos artigos 19.º (Dedução) e 21.º, n.º 7 (Faturação das operações) do [DPR n.º 633/1972] e do artigo 6.º, n.º 6, do Decreto Legislativo n.º 471 [Decreto?Lei n.º 471], de 18 de dezembro de 1997 (Incumprimento das obrigações relativas à documentação, registo e identificação das operações), é conforme aos princípios [do direito da União] em matéria de IVA estabelecidos pelo Tribunal de Justiça quando a aplicação simultânea das normas internas determina:

- a) a reiterada e repetida não dedutibilidade do imposto pago sobre as aquisições do cessionário por cada transação em causa que diga respeito ao mesmo sujeito e à mesma matéria coletável;
- b) a aplicação do imposto e o seu pagamento pelo cedente (e a exclusão da repetição do indevido) relativamente às correspondentes e especulativas operações de venda também consideradas fictícias;
- c) a aplicação de uma sanção de valor igual ao montante do imposto sobre as aquisições considerado não dedutível?»

Quanto à questão prejudicial

19 Embora, no plano formal, o órgão jurisdicional de reenvio tenha limitado as suas questões à interpretação dos «princípios do direito da União em matéria de IVA estabelecidos pelo Tribunal de Justiça», mencionando especialmente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade, este facto não obsta a que o Tribunal de Justiça lhe forneça todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, quer esse órgão jurisdicional os tenha ou não referido no enunciado das suas questões. A este respeito, cabe ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do direito da União que requerem uma interpretação, tendo em conta o objeto do litígio do

processo principal (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2018, L.E.G.O., C?242/17, EU:C:2018:804, n.º 43; de 7 de fevereiro de 2019, Escibano Vindel, C?49/18, EU:C:2019:106, n.º 32; e de 12 de fevereiro de 2019, TC, C?492/18 PPU, EU:C:2019:108, n.º 37).

Quanto às duas primeiras partes da questão

20 Com as duas primeiras partes da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, numa situação como a do processo principal, em que as vendas fictícias de eletricidade realizadas de forma circular entre os mesmos operadores e com os mesmos montantes não causaram a perda de receitas fiscais, a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que exclui a dedução do IVA relativo a operações fictícias, ao mesmo tempo que obriga as pessoas que mencionem o IVA numa fatura a pagar esse imposto, incluindo o relativo a uma operação fictícia.

21 A título liminar, há que salientar que as duas regras de direito nacional acima referidas refletem disposições análogas da Diretiva IVA.

22 Por um lado, a não dedutibilidade do IVA relativo a operações fictícias resulta do artigo 168.º desta diretiva.

23 Com efeito, resulta deste artigo que o sujeito passivo pode deduzir o IVA que onera os bens e os serviços que utiliza para as necessidades das suas operações tributadas. Noutros termos, o direito a dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante (v., neste sentido, Acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, n.º 36).

24 Ora, quando uma operação de aquisição de um bem ou de um serviço é fictícia, não pode ter qualquer elemento de conexão com as operações do sujeito passivo tributadas a jusante. Consequentemente, quando a realização efetiva da entrega de bens ou da prestação de serviços não existe, nenhum direito de dedução se pode constituir (Acórdão de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane, C?459/17 e C?460/17, EU:C:2018:501, n.º 36).

25 Por conseguinte, é inerente ao mecanismo do IVA que uma operação fictícia não possa dar direito a nenhuma dedução deste imposto.

26 Por outro lado, a obrigação de pagamento do IVA pela pessoa que menciona o IVA numa fatura figura expressamente no artigo 203.º da Diretiva IVA. A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que o IVA mencionado numa fatura por uma pessoa é por ela devido, independentemente da existência efetiva de uma operação tributável (v., neste sentido, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, n.º 38).

27 Em princípio, as duas regras acima mencionadas não se aplicam ao mesmo operador. É o emitente de uma fatura que é devedor do IVA nela mencionado, ao passo que a não dedutibilidade do IVA relativo a operações fictícias é oponível ao destinatário dessa fatura.

28 No entanto, na situação particular em causa no processo principal, as exigências fixadas nos artigos 168.º e 203.º da Diretiva IVA impõem-se conjuntamente ao mesmo operador. Com efeito, as mesmas quantidades de eletricidade eram ficticiamente revendidas ao mesmo preço entre as sociedades do mesmo grupo de forma circular, de modo que essas sociedades as vendiam e compravam ao mesmo preço. Assim, cada operador era simultaneamente emissor de uma fatura que mencionava um montante de IVA e destinatário de uma outra fatura, referente à aquisição da mesma quantidade de eletricidade ao mesmo preço e que mencionava o mesmo

montante de IVA. Na qualidade de emitente de uma fatura e em aplicação da regra enunciada no artigo 203.º da Diretiva IVA, a EN.SA. era, assim, devedora ao Tesouro Público do montante do IVA que aí figurava. Em contrapartida, tendo em conta o carácter fictício das operações em causa, não era permitido a esta sociedade, em conformidade com a exigência decorrente do artigo 168.º desta diretiva, deduzir o imposto sobre o mesmo montante que figurava na fatura de que era destinatária a título da compra da eletricidade.

29 Por estas razões, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se a aplicação conjugada destas exigências, resultantes do direito nacional e retomadas da Diretiva IVA, a um operador que se encontre numa situação como a da EN.SA., viola o princípio da neutralidade do IVA.

30 É verdade que o mecanismo de dedução do IVA, conforme previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA, visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, desde que sujeitas a IVA. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, na condição de essas atividades estarem, em princípio, sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 27, e de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, n.º 38).

31 Todavia, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é igualmente um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA (Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 46). Ora, o risco de perda de receitas fiscais não é, em princípio, completamente eliminado enquanto o destinatário de uma fatura mencionando indevidamente um montante de IVA fosse suscetível de a utilizar para obter a dedução desse imposto (Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 31).

32 Nesta perspetiva, a obrigação prevista no artigo 203.º desta diretiva visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito a dedução (Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 32).

33 Todavia, por força do princípio da proporcionalidade, a referida obrigação não deve ir para além do que é necessário para atingir esse objetivo e, nomeadamente, não deve causar um prejuízo excessivo ao princípio da neutralidade do IVA. Ora, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o carácter fictício das operações obsta à dedutibilidade do imposto, o respeito do princípio da neutralidade do IVA é assegurado pela possibilidade, a prever pelos Estados-Membros, de corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé ou quando, em tempo útil, eliminou completamente o risco de perda de receitas fiscais (Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 43).

34 No caso em apreço, resulta das explicações dadas ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio que a EN.SA. emitiu deliberadamente faturas que não correspondiam a nenhuma operação real. Nestas circunstâncias, esta sociedade não pode invocar a sua boa-fé. Em contrapartida, ainda segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as vendas fictícias de eletricidade entre as sociedades em causa não deram lugar a qualquer perda de receitas fiscais. Como salientou a advogada-geral no n.º 47 das suas conclusões, isto deve-se ao facto de as sociedades envolvidas terem pagado regularmente o IVA que incidiu sobre as suas vendas de eletricidade e de terem, em seguida, adquirido as mesmas quantidades de eletricidade ao mesmo preço, deduzindo um montante de IVA idêntico ao que tinham pagado.

35 Nestas circunstâncias, resulta do n.º 33 do presente acórdão que a Diretiva IVA, lida à luz

dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, impõe aos Estados-Membros que permitam ao emitente de uma fatura relativa a uma operação fictícia reclamar o reembolso do imposto que figura nessa fatura, que teve de pagar, quando, em tempo útil, eliminou completamente o risco de perda de receitas fiscais.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às duas primeiras partes da questão submetida que, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que as vendas fictícias de eletricidade realizadas de forma circular entre os mesmos operadores pelos mesmos montantes não deram origem à perda de receitas fiscais, a Diretiva IVA, lida à luz dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que exclui a dedução do IVA relativo a operações fictícias, impondo às pessoas que mencionam o IVA numa fatura a obrigação de pagarem esse imposto, incluindo o relativo à operação fictícia, desde que o direito nacional permita retificar a dívida fiscal resultante dessa obrigação quando o emitente da referida fatura, que não estava de boa-fé, tenha eliminado completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à terceira parte da questão

37 Com a terceira parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, se opõe a uma regra de direito nacional nos termos da qual a dedução ilegal do IVA é punida com uma coima igual ao montante da dedução efetuada.

38 Por força do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar medidas para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Em especial, na falta de disposições do direito da União sobre este ponto, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que considerem adequadas em caso de inobservância das condições previstas na legislação da União para o exercício do direito a dedução do IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de setembro de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 41, e de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59 e jurisprudência aí referida).

39 Todavia, estão obrigados a exercer a sua competência com observância do direito da União e dos seus princípios, nomeadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59 e jurisprudência aí referida). Assim, as sanções não devem ir para além do necessário para atingir os objetivos mencionados no artigo 273.º da Diretiva IVA nem pôr em causa a neutralidade deste imposto (v., neste sentido, Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62).

40 Em primeiro lugar, 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 seu montante (Acórdão de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 60 e jurisprudência aí referida).

41 A este respeito, há que salientar que, no caso em apreço, o direito nacional prevê, para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, uma coima cujo montante não é calculado em função da dívida fiscal do sujeito passivo, mas é igual ao montante do imposto indevidamente deduzido por este último. Com efeito, uma vez que a dívida fiscal do sujeito passivo para efeitos de IVA é igual à diferença entre o imposto devido pelos bens e serviços prestados a jusante e o imposto dedutível relativo aos bens e serviços adquiridos a montante, o montante do imposto indevidamente deduzido não corresponde necessariamente a essa dívida.

42 É o que acontece concretamente no litígio no processo principal. Como salientou a advogada-geral no n.º 63 das suas conclusões, uma vez que a EN.SA. comprou e vendeu ficticiamente as mesmas quantidades de eletricidade ao mesmo preço, a sua dívida fiscal a título do IVA, relativamente a essas operações, era nula. Nesta situação, uma coima igual a 100 % do montante do imposto indevidamente deduzido a montante, aplicada sem ter em conta o facto de o mesmo montante de IVA ter sido regularmente pago a jusante e de o Tesouro Público não ter sofrido, por conseguinte, qualquer perda de receitas fiscais, constitui uma sanção desproporcionada em relação ao objetivo que prossegue.

43 Em segundo lugar, numa situação como a que está em causa no processo principal, o princípio da neutralidade do IVA opõe-se igualmente à aplicação de uma sanção como a prevista pelo direito nacional. Com efeito, nesta situação, como foi dito no n.º 33 do presente acórdão, o respeito do princípio da neutralidade do IVA é assegurado pela possibilidade, a prever pelos Estados-Membros, de corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé ou tenha, em tempo útil, eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais.

44 Ora, como salientou a advogada-geral no n.º 57 das suas conclusões, a aplicação de uma coima igual a 100 % do montante do imposto indevidamente deduzido torna inútil a possibilidade de retificar a dívida fiscal constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA. Com efeito, mesmo que esta dívida possa ser retificada na inexistência de risco de perda de receitas fiscais, é devido um montante igual ao do imposto indevidamente deduzido a título dessa coima.

45 Por conseguinte, há que responder à terceira parte da questão submetida que os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, se opõem a uma regra de direito nacional nos termos da qual a dedução ilegal do IVA é punida com uma coima igual ao montante da dedução efetuada.

Quanto às despesas

46 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 (Primeira Secção) declara:

1) Numa situação como a que está em causa no processo principal, em que as vendas fictícias de eletricidade realizadas de forma circular entre os mesmos operadores pelos mesmos montantes não deram origem à perda de receitas fiscais, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lida à luz dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que exclui a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a operações fictícias, impondo às pessoas que mencionam o IVA numa fatura a obrigação de pagarem esse

imposto, incluindo o relativo à operação fictícia, desde que o direito nacional permita retificar a dívida fiscal resultante dessa obrigação quando o emitente da referida fatura, que não estava de boa-fé, tenha eliminado completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

2) Os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devem ser interpretados no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, se opõem a uma regra de direito nacional nos termos da qual a dedução ilegal do IVA é punida com uma coima igual ao montante da dedução efetuada.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.