

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de outubro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 167.º a 171.º e artigo 178.º, alínea a) – Direito a dedução do IVA – Reembolso do IVA a sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro diferente do Estado-Membro do reembolso – Posse de uma fatura – Diretiva 2008/9/CE – Indeferimento do pedido de reembolso – “Estorno” da fatura pelo fornecedor – Emissão de nova fatura – Novo pedido de reembolso – Indeferimento»

No processo C-80/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul București (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia), por Decisão de 19 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de fevereiro de 2020, no processo

Wilo Salmson France SAS

contra

Agência Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agência Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, C. Lycourgos, I. Jarukaitis (relator), juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Wilo Salmson France SAS, por C. Apostu, avocat,
- em representação do Governo romeno, por E. Gane e R. I. Haieganu, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 22 de abril de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 167.º e 178.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), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/CE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), e do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Esse pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Wilo Salmson France SAS (a seguir «Wilo Salmson») à Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – (Agência Nacional da Administração Tributária – Direção?Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste, Roménia) e à Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Agência Nacional da Administração Tributária – Direção?Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste – Administração Tributária dos Contribuintes não Residentes, Roménia) (a seguir, em conjunto, «autoridades tributárias»), a respeito de uma decisão que indefere um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), apresentado por essa sociedade durante o ano de 2015, relacionado com aquisições de bens efetuadas durante o ano de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 62.º da Diretiva IVA define, para efeitos desta, o «facto gerador do imposto» como sendo «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto» e a «exigibilidade do imposto» como visando «o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido».

4 O artigo 63.º desta diretiva enuncia que «[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».

5 O artigo 167.º da referida diretiva prevê que «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

6 O artigo 168.º da mesma diretiva enuncia:

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

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.

[...]»

7 Nos termos do artigo 169.º da Diretiva IVA:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

a) Operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º, efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro.

[...]»

8 O artigo 170.º desta diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos que [...] não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

a) Operações a que se refere o artigo 169.º;

[...]»

9 O artigo 171.º da referida diretiva prevê, no seu n.º 1, que «[o] reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado nos termos da Diretiva [2008/9]».

10 O artigo 178.º, alínea a), da mesma diretiva precisa:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI [...]»

11 Antes da sua alteração pela Diretiva 2010/45, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 previa:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º [...]»

12 O artigo 179.º da Diretiva IVA prevê, no seu primeiro parágrafo:

«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»

13 O título X desta diretiva, «Deduções», contém um capítulo 5, relativo à regularização das deduções. Neste último, o artigo 185.º da referida diretiva precisa, no seu n.º 1:

«A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.»

14 No mesmo capítulo, o artigo 186.º da mesma diretiva indica que «[o]s Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º».

15 O artigo 218.º da Diretiva IVA, que figura no capítulo 3, intitulado «Faturação», do título X da Diretiva IVA, relativo às obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos, prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo.»

16 Nos termos do artigo 219.º desta diretiva:

«É assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.»

Diretiva 2008/9

17 O artigo 1.º da Diretiva 2008/9 indica que esta diretiva «define as modalidades de reembolso do [IVA], previstas no artigo 170.º da Diretiva [IVA], aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º» desta.

18 O artigo 2.º desta diretiva contém as seguintes definições:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

[...]

3) “Período de reembolso”, o período referido no artigo 16.º abrangido pelo pedido de reembolso;

[...]

5) “Requerente”, o sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso que apresenta o pedido de reembolso.»

19 O artigo 3.º da referida diretiva precisa que a mesma é aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições que esse artigo enumera.

20 O artigo 5.º da mesma diretiva enuncia:

«Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos [...], na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

a) Operações a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 169.º da Diretiva [IVA];

[...]

Sem prejuízo do artigo 6.º, para efeitos da presente diretiva, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva [IVA], conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.»

21 O artigo 8.º da Diretiva 2008/9 precisa, no seu n.º 2:

«Além das informações a que se refere o n.º 1, o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura ou documento de importação, as seguintes informações:

[...]

d) A data e o número da fatura ou do documento de importação;

[...]»

22 O artigo 10.º desta diretiva dispõe:

«Sem prejuízo dos pedidos de informação ao abrigo do artigo 20.º, o Estado-Membro de reembolso pode exigir que o requerente apresente por via eletrónica uma cópia da fatura ou do documento de importação juntamente com o pedido de reembolso quando o valor tributável da fatura ou do documento de importação for igual ou superior a 1 000 [euros] ou ao seu contravalor em moeda nacional. Quando a fatura for relativa a combustível, este limiar é fixado em 250 [euros] ou no seu contravalor em moeda nacional.»

23 Nos termos do artigo 13.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«Se, depois da apresentação do pedido de reembolso, *pro rata* de dedução declarado for ajustado, nos termos do artigo 175.º da Diretiva [IVA], o requerente deve apresentar uma correção do montante pedido ou já reembolsado.»

24 O artigo 14.º da mesma diretiva prevê, no seu n.º 1, alínea a):

«O pedido de reembolso deve dizer respeito:

a) Às aquisições de bens ou de serviços que tenham sido faturadas durante o período de reembolso, desde que o IVA se tenha tornado exigível antes ou no momento da faturação, ou relativamente às quais o IVA se tenha tornado exigível durante o período de reembolso, desde que as aquisições tenham sido faturadas antes de o imposto se ter tornado exigível [...]»

25 O artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 dispõe:

«O pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado-Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas

nos termos dos artigos 8.º, 9.º e 11.º»

26 O artigo 20.º da Diretiva 2008/9 indica:

«1. Se o Estado-Membro de reembolso considerar que não recebeu todas as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso, pode solicitar [...] informações adicionais, designadamente ao requerente ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento [...].

Se necessário, o Estado-Membro de reembolso pode pedir novas informações adicionais.

[...]

2. As informações solicitadas ao abrigo do n.º 1 devem ser fornecidas ao Estado-Membro de reembolso no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pela pessoa a quem era dirigido.»

27 Nos termos do artigo 23.º da referida diretiva:

«1. Quando o pedido de reembolso for total ou parcialmente indeferido, os fundamentos da decisão de indeferimento devem ser notificados ao requerente pelo Estado-Membro de reembolso juntamente com a decisão.

2. O requerente pode recorrer das decisões de indeferimento de um pedido de reembolso para as autoridades competentes do Estado-Membro de reembolso de acordo com as formalidades e dentro dos prazos fixados para recursos relativos a pedidos de reembolso apresentados por pessoas estabelecidas nesse Estado-Membro.

[...]»

Direito romeno

28 A Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário) (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927 de 22 de dezembro de 2003), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código Tributário»), disponha no seu artigo 145.º, n.º 2:

«2) Os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto referente às compras se estas forem utilizadas para os fins das seguintes operações:

a) as operações tributadas;

b) as operações resultantes de atividades económicas relativamente às quais se considera que o lugar de entrega/prestação se situa no estrangeiro, caso o imposto fosse dedutível se essas operações fossem efetuadas na Roménia;

[...]»

29 O artigo 146.º do Código Tributário previa, no seu n.º 1, alínea a):

«Para poder exercer o direito a dedução, o sujeito passivo deve preencher as seguintes condições:

a) no caso do imposto devido ou pago, referente a bens que lhe tenham sido ou lhe devam ser entregues ou a serviços que lhe tenham sido ou lhe devam ser prestados por um sujeito passivo, possuir uma fatura emitida nos termos do disposto no artigo 155.º [...]»

30 O artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), desse código precisava que «o sujeito passivo estabelecido não na Roménia mas noutro Estado-Membro, que não esteja identificado e que não tenha de estar identificado para efeitos de IVA na Roménia, pode beneficiar do reembolso do [IVA] pago nas importações e nas aquisições de bens ou de serviços efetuadas na Roménia».

31 O Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Decreto do Governo n.º 44/2004) (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004) aprova as modalidades de aplicação do Código Tributário, que figuram no anexo dessa decisão. Na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, essas modalidades (a seguir «modalidades de aplicação») referem-se, no seu ponto 49, ao artigo 147.º-B do Código Tributário então em vigor. Este ponto 49 indica, no seu n.º 1:

«Nos termos do artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, qualquer sujeito passivo estabelecido não na Roménia mas noutro Estado-Membro, pode beneficiar do reembolso do [IVA] pago sobre as importações e as aquisições de bens ou serviços efetuadas na Roménia.»

32 O referido ponto 49 precisa, no seu n.º 15, alínea a), que o pedido de reembolso se refere «às aquisições de bens ou de serviços que tenham sido faturadas no período de reembolso, pagas até à data do pedido de reembolso» e que «[a]s faturas que não tenham sido pagas antes da data do pedido de reembolso são incluídas nos pedidos de reembolso relativos aos períodos em que forem pagas».

33 O ponto 49, n.º 16, das modalidades de execução indica que, «[a]lém das operações referidas no n.º 15, o pedido de reembolso pode dizer respeito a faturas ou documentos de importação não abrangidos por pedidos de reembolso anteriores somente se forem referentes a operações concluídas durante o ano civil em questão».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

34 Ao longo do ano de 2012, a Pompes Salmson SAS, cuja sede da atividade económica se situa em França, comprou equipamentos de produção à ZES Zollner Electronic SRL (a seguir «Zollner»), estabelecida e identificada para efeitos de IVA na Roménia. Uma vez que Pompes Salmson pôs esses equipamentos à disposição da Zollner para esta os utilizar para fabricar bens que lhe deviam ser entregues posteriormente, estes não saíram do território romeno.

35 Durante esse mesmo ano, a Zollner emitiu faturas correspondentes a essas aquisições, nas quais incluiu o IVA. Com base nestas, a Pompes Salmson pediu o reembolso do IVA pago na Roménia para o período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2012, em conformidade com a Diretiva 2008/9 e com o artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, conjugado com o ponto 49 das modalidades de aplicação. Esse pedido foi indeferido por Decisão de 14 de janeiro de 2014, «por motivos relacionados com a documentação que acompanhava o pedido e a não conformidade das faturas juntas» (a seguir «Decisão de 14 de janeiro de 2014»). A Zollner procedeu então ao estorno das faturas originalmente emitidas em 2012. Emitiu novas faturas em 2015 relativas a essas mesmas aquisições.

36 No decurso do ano de 2014, a Pompes Salmson fundiu-se com a Wilo France SAS. A nova entidade resultante dessa fusão, denominada Wilo Salmson France, uma vez que assumiu todos os direitos e obrigações da Pompes Salmson, apresentou, durante o ano de 2015 e com base nas

novas faturas emitidas pela Zollner, um novo pedido de reembolso do IVA que tinha sido pago na Roménia quando da aquisição dos equipamentos em questão, tendo por objeto o período compreendido entre 1 de agosto e 31 de outubro de 2015. Esse pedido foi indeferido pelas autoridades romenas, por Decisão de 12 de maio de 2016, com o fundamento de que a Wilo Salmson não tinha respeitado o ponto 49, n.º 16, das modalidades de aplicação e de que já tinha pedido o reembolso do IVA indicado nessas faturas.

37 A Wilo Salmson apresentou uma reclamação contra esta decisão na Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Direcção-Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste – Administração Tributária dos Contribuintes Não Residentes, Roménia). Por Decisão de 2 de setembro de 2016, essa reclamação foi indeferida com o fundamento de que o IVA cujo reembolso era pedido tinha sido objeto de um pedido de reembolso anterior e de que as operações para as quais o reembolso era pedido diziam respeito, não ao ano de 2015 mas ao ano de 2012.

38 Esta sociedade interpôs então no Tribunalul București (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia), o órgão jurisdicional de reenvio, um recurso de anulação dessa Decisão de 2 de setembro de 2016 e da Decisão de 12 de maio de 2016 que indeferiu o pedido de reembolso da quantia de 449 538,38 lei romenos (RON) (cerca de 91 310 euros), correspondente ao IVA cujo reembolso era pedido para o período compreendido entre 1 de agosto de 2015 e 31 de outubro de 2015.

39 O órgão jurisdicional de reenvio indica que deve determinar se é possível obter em 2015 o reembolso do IVA pago sobre as aquisições efetuadas em 2012, para as quais foram emitidas faturas fiscais válidas apenas em 2015. Considera que a situação da Wilo Salmson é atípica em relação às hipóteses previstas pela Diretiva 2008/9 ou já examinadas pelo Tribunal de Justiça, dado que as faturas emitidas pela Zollner em 2012 foram anuladas pelo seu estorno, tendo em conta a irregularidade destas alegadamente apurada pelas autoridades tributárias romenas, que, para as mesmas aquisições, foram emitidas faturas válidas apenas ao longo do ano de 2015, que a Wilo Salmson exerceu o seu direito ao reembolso através do pedido de reembolso apresentado em 2015, que continha as faturas emitidas em 2015, e que esta última sociedade não tinha até então obtido o reembolso pedido.

40 O órgão jurisdicional de reenvio sustenta que a Diretiva IVA não regula o prazo para exercer o direito a dedução e que, por conseguinte, há que esclarecer se a data a partir da qual esse prazo corre pode ser determinada exclusivamente em relação à data da entrega dos bens em causa, ignorando qualquer outra circunstância pertinente. Tendo em conta os artigos 167.º e 178.º desta diretiva, bem como o facto de a emissão de uma fatura escapar ao controlo do titular desse direito, considera ser necessário que o Tribunal de Justiça precise se, à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira hipótese, da Diretiva 2008/9, um pedido de reembolso do IVA pode dizer respeito a compras de bens ou de serviços que foram faturadas durante o período de reembolso, independentemente da questão de saber se o IVA correspondente se tornou exigível durante esse período ou anteriormente.

41 Quanto às suas duas primeiras questões, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as autoridades fiscais romenas não estabeleceram uma distinção entre a data de emissão das faturas enquanto elemento processual e a data de exigibilidade do IVA enquanto elemento de fundo, quando estas duas datas devem produzir efeitos distintos no plano fiscal e o direito a dedução não pode ser exercido na falta de fatura emitida em conformidade com as exigências legais. Embora seja, é certo, necessário que o IVA se tenha tornado exigível antes da emissão da fatura ou no momento da faturação, é, porém, o momento da emissão da fatura que deve ser pertinente no que respeita à apresentação de um pedido de reembolso.

42 Quanto à terceira e quarta questões, o órgão jurisdicional de reenvio indica que as autoridades tributárias romenas consideraram que as faturas emitidas em 2015 para as compras efetuadas em 2012 não podiam ser objeto de um pedido de reembolso relativo ao ano de 2015 devido à existência de faturas anteriores. Essas faturas foram, no entanto, de forma unilateral, objeto de estorno pela Zollner, o que produz os efeitos de uma anulação, e o titular do direito à dedução não dispõe de nenhum meio legal para obrigar o fornecedor a emitir uma nova fatura.

43 Além disso, vistos os artigos 169.º e 178.º da Diretiva IVA, do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira hipótese, da Diretiva 2008/9 e a necessidade de possuir uma fatura válida para poder exercer o direito ao reembolso, um pedido de reembolso do IVA deve basear-se exclusivamente nas faturas emitidas durante o «período de reembolso», uma vez que a única condição imposta é que o IVA se tenha tornado exigível anteriormente ou simultaneamente à faturação.

44 Por conseguinte, tendo as faturas emitidas em 2012 sido suprimidas pela Zollner, só as novas faturas emitidas em 2015 podiam provar as aquisições e fundamentar o pedido de reembolso em causa no processo principal. Por conseguinte, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, só estas últimas faturas deveriam constituir a «referência processual» que permitisse apresentar um pedido de reembolso em conformidade com a Diretiva 2008/9.

45 Nestas condições, o Tribunalul București (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No que se refere à interpretação do artigo 167.º, em conjugação com o artigo 178.º da Diretiva [IVA]: existe uma distinção entre o momento em que se constitui o direito à dedução e o momento em que esse direito é exercido, tendo em conta o modo de funcionamento do sistema de IVA?

Para este efeito é preciso esclarecer se o direito à dedução do IVA pode ser exercido sem que exista uma fatura fiscal (válida) emitida para as aquisições de bens efetuadas.

2) No que se refere à interpretação das mesmas disposições em conjugação com o disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira [hipótese], da Diretiva 2008/9/CE: qual é o ponto de referência processual para apreciar a regularidade do exercício do direito ao reembolso do IVA?

Para este efeito é preciso esclarecer se se pode apresentar um pedido de reembolso do IVA que se tornou exigível antes do período de reembolso, mas cuja faturação teve lugar durante esse período.

3) No que se refere à interpretação das mesmas disposições do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira [hipótese], da Diretiva 2008/9 em conjugação com o artigo 167.º e o artigo 178.º da Diretiva [IVA]: quais são os efeitos da anulação e da emissão de novas faturas para as aquisições de bens anteriores ao “período de reembolso”, no exercício do direito ao reembolso do IVA

relativo a essas aquisições?

Para este efeito é preciso esclarecer se, no caso de anulação pelo fornecedor das faturas inicialmente emitidas para aquisição dos bens e da emissão de novas faturas num momento posterior, o exercício do direito do beneficiário a pedir o reembolso do IVA relativo às aquisições deve ter por referência a data das novas faturas. Isto numa situação em que a anulação das faturas iniciais e a emissão das novas faturas não se situam na esfera de controlo do beneficiário, mas exclusivamente no poder discricionário do fornecedor.

4) Pode a legislação nacional subordinar o reembolso do IVA concedido de acordo com a Diretiva [2008/9] a uma condição de exigibilidade, [quando] a fatura correta [for] emitida no período do pedido?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

46 O Governo romeno alega que as questões submetidas são inadmissíveis. Por um lado, baseiam-se numa apresentação errada e incompleta dos factos na origem do litígio no processo principal, de modo que, se estes fossem retificados e tomados em conta no seu conjunto, as questões não teriam utilidade nem pertinência para a solução deste. Por outro lado, esta apresentação limita-se a reproduzir o ponto de vista de apenas uma das partes no referido litígio, pelo que o órgão jurisdicional de reenvio não cumpriu a sua obrigação de esclarecer os factos antes de recorrer ao Tribunal de Justiça e de indicar as razões pelas quais se interroga sobre a interpretação do direito da União e considera que é necessária uma resposta do Tribunal de Justiça para decidir o litígio que lhe foi submetido.

47 Há que recordar, em primeiro lugar, que o artigo 267.º TFUE institui um processo de cooperação direta entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros. No âmbito desse procedimento, que se baseia numa separação nítida de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, qualquer verificação e apreciação dos factos da causa é da competência do juiz nacional, ao qual compete apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua sentença como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça, quando o Tribunal de Justiça está apenas habilitado a pronunciar-se sobre a interpretação ou a validade de um texto da União tendo em conta a situação factual e jurídica tal como descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio (v., neste sentido, Acórdãos de 20 de dezembro de 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, n.º 21 e jurisprudência referida, e de 20 de abril de 2021, *Republika*, C-896/19, EU:C:2021:311, n.º 28 e jurisprudência referida).

48 Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação ou à validade de uma regra de direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdãos de 16 de junho de 2015, *Gauweiler e o.*, C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 24 e jurisprudência referida, e de 15 de julho de 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, n.º 54 e jurisprudência referida).

49 Uma vez que as questões relativas ao direito da União gozam assim de uma presunção de pertinência, o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 16

de junho de 2015, Gauweiler e o., C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 25 e jurisprudência referida, e de 15 de julho de 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, n.º 55 e jurisprudência referida).

50 No caso em apreço, a argumentação apresentada pelo Governo romeno para demonstrar o caráter inútil das questões submetidas para a resolução do litígio no processo principal assenta numa crítica da apreciação dos factos feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, alegadamente errada e lacunar. Ora, não compete ao Tribunal de Justiça pôr em causa esta apreciação, a qual, no âmbito do presente processo, é da competência do juiz nacional. Esta argumentação não basta, por conseguinte, para ilidir a presunção de pertinência evocada no número anterior (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2015, Gauweiler e o., C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 26 e jurisprudência referida).

51 Em segundo lugar, na medida em que o Governo romeno observa que os factos apresentados pelo órgão jurisdicional de reenvio consistem numa reprodução das alegações de uma das partes no processo principal, importa salientar que esta simples circunstância, admitindo-a provada, não demonstra que, ao proceder deste modo, esse órgão jurisdicional não cumpriu a sua obrigação de indicar na decisão de reenvio, em conformidade com o artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, os dados factuais em que as questões assentam nem as razões que o conduziram a interrogar-se sobre a interpretação das disposições do direito da União referidas nas questões submetidas ou para as quais considera que uma resposta do Tribunal de Justiça é necessária para decidir o litígio que lhe foi submetido.

52 Pelo contrário, como resulta dos n.os 39 a 44 do presente acórdão, a decisão de reenvio permite compreender as razões pelas quais o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre o alcance de diversas disposições da Diretiva IVA e da Diretiva 2008/9 e contém indicações suficientes para que o Tribunal de Justiça possa fornecer-lhe os elementos de interpretação do direito da União que lhe são necessários para decidir do litígio que lhe foi submetido.

53 A este respeito, importa igualmente recordar que nem o artigo 267.º TFUE nem nenhuma outra disposição do direito da União exigem nem proibem que um órgão jurisdicional de reenvio, após a prolação do acórdão proferido a título prejudicial, altere as suas conclusões de facto e de direito no quadro do pedido de decisão prejudicial, desde que esse órgão jurisdicional dê um pleno efeito à interpretação do direito da União acolhida pelo Tribunal de Justiça (v., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.os 28 a 30).

54 Com base no que precede, há que concluir que as questões submetidas são admissíveis.

Quanto ao mérito

Observações preliminares

55 A título preliminar, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio, que é o único a dispor de todos os elementos de facto e de direito nacional pertinentes, interroga o Tribunal de Justiça sobre a interpretação das disposições da Diretiva 2006/112 na sua versão resultante das alterações introduzidas pela Diretiva 2010/45, as quais, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta última, eram aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2013.

56 Ora, resulta da decisão de reenvio que as entregas de bens que estão na origem do litígio no processo principal foram efetuadas durante o ano de 2012, que os documentos considerados faturas relativas a essas entregas foram emitidos durante o ano de 2012, tendo sido depois considerados «não conformes» pela Decisão de 14 de janeiro de 2014 e foram seguidamente objeto de estorno durante o ano de 2014 ou 2015 e que, por último, novos documentos

considerados faturas relativas a essas mesmas entregas foram emitidos em 2015.

57 Além disso, por um lado, em conformidade com o artigo 63.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto produz-se, e o imposto torna-se exigível, no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Por outro lado, o direito a dedução previsto na Diretiva IVA, de que o direito ao reembolso constitui o reflexo (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 36 e jurisprudência referida), está, tanto no plano material como no plano temporal, diretamente ligado à exigibilidade do IVA devido ou pago a montante pelos bens e serviços (v., neste sentido, Acórdão de 27 de junho de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, n.º 22), uma vez que o artigo 167.º desta diretiva prevê que o direito a dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

58 Os artigos 64.º e 65.º da Diretiva IVA preveem, por outro lado, regras de exigibilidade diferentes, aplicáveis nas circunstâncias que estes artigos especificam, enquanto o artigo 66.º desta diretiva permite aos Estados-Membros, em derrogação destes artigos 63.º a 65.º, prever que o imposto se torna exigível para certas operações ou para certas categorias de sujeitos passivos num dos momentos que esse artigo 66.º especifica.

59 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio deverá, à luz de todos os elementos de facto e de direito nacional de que dispõe, verificar se as disposições da Diretiva 2006/112 que resultam das alterações introduzidas pela Diretiva 2010/45 são efetivamente as aplicáveis para resolver cada um dos diferentes aspetos do litígio que lhe foi submetido.

60 Importa, contudo, precisar, a este respeito, que a única alteração introduzida pela Diretiva 2010/45 a uma disposição da Diretiva 2006/112 que é pertinente para efeito da análise do presente processo pelo Tribunal de Justiça tem por objeto o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, disposição que, antes dessa alteração, remetia não para a posse de uma fatura «emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI», da Diretiva IVA, mas a posse de uma fatura emitida «emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º» da Diretiva 2006/112.

61 Embora, na verdade, se trate, nesses dois casos, de remissões para as disposições dessas diretivas respetivas que preveem, em substância, as circunstâncias e as condições em que as faturas devem ser emitidas, o conteúdo destas, a possibilidade de emitir ou de transmitir faturas eletrónicas, bem como a possibilidade de os Estados-Membros adotarem, em certas condições, medidas de simplificação, estas disposições não são, todavia, idênticas. As suas diferenças de conteúdo não têm, no entanto, incidência na análise que o Tribunal de Justiça é chamado a efetuar no presente processo, pelo que as respostas que serão dadas no presente acórdão serão aplicáveis mesmo que o órgão jurisdicional de reenvio venha finalmente a considerar que um ou vários dos pontos controvertidos que tem de decidir são abrangidos pelo âmbito de aplicação temporal não das disposições da Diretiva IVA mas da versão da Diretiva 2006/112 anterior às alterações que lhe foram introduzidas pela Diretiva 2010/45.

Quanto à primeira questão

62 Quanto à primeira questão submetida, importa desde já observar que está em causa no processo principal a situação de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro diferente daquele em que as aquisições de bens em causa foram efetuadas. Assim, o processo principal não diz respeito ao direito à dedução do IVA enquanto tal, previsto no artigo 168.º da Diretiva IVA, mas ao direito ao reembolso deste imposto, conforme previsto no artigo 170.º desta diretiva, que remete, ele próprio, para as operações a que se refere o artigo 169.º desta.

63 Há igualmente que recordar que o artigo 171.º da referida diretiva prevê, no seu n.º 1, que o

reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos que não estão estabelecidos no Estado?Membro em que efetuam designadamente aquisições de bens e de serviços sujeitas ao IVA, mas que estão estabelecidos noutra Estado?Membro, é efetuado segundo as modalidades previstas pela Diretiva 2008/9. Esta diretiva não tem, contudo, por objetivo determinar as condições de exercício nem o alcance do direito ao reembolso. Com efeito, o artigo 5.º, segundo parágrafo, dessa diretiva especifica que, sem prejuízo do seu artigo 6.º e para efeitos da mesma diretiva, o direito ao reembolso do IVA pago a montante é determinado ao abrigo da Diretiva IVA, conforme aplicada no Estado?Membro de reembolso (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 35).

64 Nestas condições, há que compreender que, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA e a Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que o direito ao reembolso do IVA que incidiu sobre uma entrega de bens pode ser exercido por um sujeito passivo estabelecido não no Estado?Membro de reembolso mas noutra Estado?Membro, se esse sujeito passivo não possuir uma fatura, na aceção da Diretiva IVA, relativa à aquisição dos bens em causa.

65 Segundo o seu artigo 1.º, a Diretiva 2008/9 tem por objeto definir as modalidades de reembolso do IVA, previstas no artigo 170.º da Diretiva IVA, em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado?Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º dessa primeira diretiva, sendo, no entanto, as condições de exercício e o alcance do direito ao reembolso, em conformidade com as disposições desta diretiva e como já foi recordado no n.º 63 do presente acórdão, determinadas nos termos da Diretiva IVA, conforme aplicada no Estado?Membro de reembolso.

66 Assim, o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado?Membro obter o reembolso do IVA pago noutra Estado?Membro, conforme regulado pela Diretiva 2008/9, é o reflexo do direito, instituído a seu favor pela Diretiva IVA, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado?Membro (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 36 e jurisprudência referida), e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 36 e jurisprudência referida).

67 Além disso, como o direito a dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 35 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 45).

68 O direito a dedução e, portanto, ao reembolso, faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, este direito é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdãos de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 36 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 46).

69 O direito ao reembolso do IVA, como o direito a dedução deste está, não obstante, subordinado à observância de exigências ou de requisitos tanto materiais como formais (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 40 e jurisprudência referida).

70 No que se refere às exigências ou aos requisitos materiais que regulam o exercício desse direito ao reembolso, resulta do artigo 169.º, alínea a), e do artigo 170.º dessa diretiva que, para poder beneficiar do direito ao reembolso, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção dessa diretiva, que não esteja estabelecido no Estado-Membro em que efetua as aquisições de bens ou de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA, e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para basear esse direito ao reembolso do IVA sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para as suas operações efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 33). Esse sujeito passivo deve, além disso, satisfazer as condições cumulativas enunciadas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9 (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, n.º 55 e jurisprudência referida).

71 Quanto às modalidades de exercício do direito ao reembolso, equiparáveis a exigências ou a requisitos de natureza formal, importa salientar que, a propósito do direito a dedução do IVA, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA prevê que, para a dedução a que se refere o artigo 168.º, alínea a) desta, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com as disposições do título XI, capítulo 3, secções 3 a 6, desta diretiva (v., por analogia, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 42 e jurisprudência referida).

72 O Tribunal de Justiça deduziu desse facto que, embora, por força do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito a dedução do IVA se constitua no momento em que o imposto se torna exigível, o exercício desse direito só é possível, em princípio, de acordo com o artigo 178.º dessa diretiva, a partir do momento em que o sujeito passivo está na posse de uma fatura (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 43 e jurisprudência referida). Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que o mesmo se aplica ao exercício do direito ao reembolso (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.os 49 e 50).

73 No que respeita às modalidades de reembolso do IVA, há que recordar, antes de mais, que, nos termos do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9, o pedido de reembolso do IVA deve conter, para cada Estado-Membro de reembolso e para cada fatura ou documento de importação, «a data e o número da fatura ou do documento de importação». Em seguida, segundo o artigo 15.º, n.º 1, segundo período, dessa diretiva, o pedido de reembolso é considerado apresentado apenas quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas designadamente nesse artigo 8.º Por último, por força do artigo 10.º, primeiro período, da referida diretiva, o Estado-Membro de reembolso pode exigir que o requerente, na aceção da mesma diretiva, apresente por via eletrónica uma cópia da fatura ou do documento de importação juntamente com o pedido de reembolso quando o valor tributável da fatura ou do documento de importação for igual ou superior a 1 000 euros ou ao seu contravalor em moeda nacional.

74 Estes elementos ilustram igualmente que, para poder exercer o direito ao reembolso do IVA, como previsto nos artigos 170.º e 171.º da Diretiva IVA e cujas modalidades são reguladas pela Diretiva 2008/9, é necessário que o sujeito passivo estabelecido não no Estado-Membro de reembolso mas noutro Estado-Membro, possua a fatura referente às aquisições dos bens ou dos serviços em causa.

75 A este respeito, como resulta, desde logo, em substância, dos n.os 71 e 72 do presente acórdão, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA indica que, para efetuar a dedução prevista no artigo 168.º, alínea a), da mesma, o sujeito passivo deve, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI, desta diretiva, sendo esta exigência igualmente válida, por força do artigo 5.º, último parágrafo, da Diretiva 2008/9, para o direito ao reembolso previsto no artigo 170.º da Diretiva IVA. Os artigos 218.º e 219.º desta última diretiva precisam, além disso, respetivamente, que os Estados-Membros aceitem como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no capítulo 3 do título XI da referida diretiva e que qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca é equiparado a fatura.

76 No entanto, deve recordar-se que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedido se as exigências substanciais estiverem satisfeitas, mesmo que certas exigências formais tenham sido omitidas sujeitos passivos [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 47].

77 No entanto, acima situação pode ser diferente se a violação dessas exigências formais tiver por efeito impedir a prova certa de que as exigências substanciais foram satisfeitas [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 81 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 48].

78 Quando a administração dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é devedor do IVA, não pode impor requisitos suplementares que possam ter por efeito aniquilar o exercício do direito a dedução ou ao seu reembolso [Acórdãos de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas) (C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 82 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 53].

79 A esse respeito, importa salientar que o artigo 20.º da Diretiva 2008/9 oferece ao Estado-Membro de reembolso, se este considerar que não recebeu todas as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou sobre uma parte do pedido de reembolso, a possibilidade de solicitar, nomeadamente ao sujeito passivo ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, informações suplementares, as quais devem ser fornecidas no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pelo destinatário.

80 Importa igualmente recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é certamente um objetivo reconhecido e encorajado pelas disposições do direito da União em matéria de IVA. Todavia, as medidas adotadas pelos Estados-Membros não devem ir além do que é necessário para alcançar esses objetivos. Não podem, por isso, ser utilizadas de forma a porem sistematicamente em causa o direito ao reembolso do IVA e, por conseguinte, a neutralidade do IVA (v., por analogia, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16,

EU:C:2018:204, n.º 48 e jurisprudência referida, e Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas), C-317/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 83).

81 Por conseguinte, só se um documento estiver ferido de vícios tais que privem a administração tributária nacional dos dados necessários para fundamentar um pedido de reembolso é possível considerar que esse documento não constitui uma «fatura», na aceção da Diretiva IVA, pelo que o direito ao reembolso não podia ser exercido quando o sujeito passivo obteve a posse deste.

82 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA e a Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que o direito ao reembolso do IVA que incidiu sobre uma entrega de bens não pode ser exercido por um sujeito passivo estabelecido não no Estado-Membro de reembolso mas noutro Estado-Membro, se esse sujeito passivo não possuir uma fatura, na aceção da Diretiva IVA, relativa à aquisição dos bens em causa. Só se um documento estiver ferido de vícios tais que privem a administração tributária nacional dos dados necessários para fundamentar um pedido de reembolso é possível considerar que esse documento não constitui uma «fatura», na aceção da Diretiva IVA.

Quanto à segunda e à quarta questões

83 Com a segunda e quarta questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA, bem como o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira hipótese, da Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um pedido de reembolso do IVA relativo a um período determinado de reembolso seja indeferido com o fundamento de que esse IVA se tornou exigível durante um período de reembolso anterior, quando só foi faturado durante esse período determinado.

84 Como já foi recordado no n.º 57 do presente acórdão, resulta do artigo 63.º da Diretiva IVA que o fato gerador do imposto se produz e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Além disso, segundo os artigos 167.º e 179.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, o direito a dedução do IVA é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 44).

85 No entanto, por um lado, como resulta do n.º 82 do presente acórdão, para que o sujeito passivo estabelecido não no Estado-Membro de reembolso mas noutro Estado-Membro, possa exercer o direito ao reembolso do IVA que incidiu sobre uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, como previsto nos artigos 170.º e 171.º da Diretiva IVA e pela Diretiva 2008/9, é necessário que esse sujeito passivo possua uma fatura, na aceção da Diretiva IVA, relativa à aquisição dos bens ou dos serviços em causa.

86 Por outro lado, o artigo 14.º da Diretiva 2008/9 prevê, no seu n.º 1, alínea a), que o pedido de reembolso diz respeito às aquisições de bens ou serviços que tenham sido faturadas durante o período de reembolso, desde que o IVA se tenha tornado exigível antes ou no momento da faturação, ou relativamente aos quais o IVA se tenha tornado exigível durante o período de reembolso, desde que as aquisições tenham sido faturadas antes de o imposto se ter tornado exigível.

87 Decorre destes elementos que, no que respeita aos sujeitos passivos estabelecidos não no Estado-Membro de reembolso mas noutro Estado-Membro, e desde que o imposto se tenha

tornado exigível antes ou no momento da faturação, é a data em que o sujeito passivo obteve a posse de uma fatura, na aceção da Diretiva IVA, relativa à aquisição dos bens ou dos serviços em causa que determina as aquisições que podem ser abrangidas por um pedido de reembolso. Por conseguinte, um pedido de reembolso do IVA não pode ser indeferido apenas pelo facto de o IVA que incide sobre uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e cujo reembolso foi pedido se ter tornado exigível durante um período determinado de reembolso, quando essa aquisição só foi faturada ao longo de um período de reembolso posterior.

88 Tendo em conta todos os elementos precedentes, há que responder à segunda e quarta questões que os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA, bem como o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira hipótese, da Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um pedido de reembolso do IVA relativo a um período determinado de reembolso seja indeferido pelo simples facto de esse IVA se ter tornado exigível ao longo de um período de reembolso anterior, quando só foi faturado ao longo desse período determinado.

Quanto à terceira questão

89 A título preliminar, importa salientar, antes de mais, que a terceira questão se baseia implicitamente na premissa de que os documentos na posse do sujeito passivo em causa no processo principal durante o ano de 2012 e com base nos quais foi apresentado o pedido de reembolso que foi indeferido pela Decisão de 14 de janeiro de 2014 constituíam efetivamente faturas, na aceção da Diretiva IVA. Com efeito, se assim não fosse, resultaria das respostas à primeira, segunda e quarta questões, expostas nos n.os 82 e 88 do presente acórdão, que esse sujeito passivo não podia, antes do ano de 2015, exercer o seu direito ao reembolso, uma vez que só durante esse ano é que passou a estar na posse dessas faturas. Porém, em tal circunstância, esta terceira questão é desprovida de utilidade para a solução do litígio no processo principal.

90 Em seguida, resulta da decisão de reenvio que o estorno de uma fatura por um fornecedor produz, no direito nacional, os mesmos efeitos que uma anulação desta. No entanto, não resulta dessa decisão que esse estorno tenha sido efetuado de forma consensual e daí não resulta que as operações a que se referem as faturas emitidas ao longo de 2015, efetuadas ao longo do ano de 2012, tenham sido elas próprias anuladas nem que, conseqüentemente, tivesse sido efetuado um reembolso do preço pago.

91 Por último, a decisão de reenvio não revela que a Decisão de 14 de janeiro de 2014 tenha sido contestada pelo sujeito passivo, o que, aliás, a Wilo Salmson nem sequer alega nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça. Importa, portanto, sem prejuízo das verificações a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio, partir igualmente da premissa segundo a qual, no momento em que a Zollner procedeu ao estorno em causa no processo principal e à emissão de novas faturas, esta decisão se tornou definitiva, como aliás sustenta o Governo romeno nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça.

92 Nestas condições, há que compreender que, com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA, bem como a Diretiva 2008/9, devem ser interpretados no sentido de que a anulação unilateral de uma fatura por um fornecedor, posteriormente à adoção pelo Estado?Membro do reembolso de uma decisão de indeferimento do pedido de reembolso que se baseava nessa fatura, quando essa decisão já se tinha tornado definitiva, seguida da emissão por esse fornecedor, durante um período de reembolso posterior, de uma nova fatura relativa às mesmas entregas, sem que estas sejam postas em causa, tem incidência na existência do direito ao reembolso do IVA que já tenha sido exercido e no período em relação ao qual esse direito deve ser exercido.

93 Importa salientar que o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 prevê que o pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado?Membro de estabelecimento «até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso». Este prazo é um prazo de preclusão, cuja inobservância acarreta a perda do direito ao reembolso do IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de junho de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, n.os 26 e 33, e de 2 de maio de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 39). Com efeito, a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso do IVA, sem limitação no tempo, iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, n.º 29 e jurisprudência referida).

94 Além disso, em conformidade com o n.º 1 do artigo 23.º da Diretiva 2008/9, quando o pedido de reembolso indeferido na totalidade ou em parte, os fundamentos da decisão de indeferimento devem ser notificados ao requerente, na aceção desta diretiva, pelo Estado?Membro de reembolso juntamente com a decisão e, em conformidade com o n.º 2 deste artigo, o requerente pode recorrer das decisões de indeferimento de um pedido de reembolso para as autoridades competentes do Estado?Membro de reembolso de acordo de acordo com as formalidades e dentro dos prazos previstos para os recursos relativos a pedidos de reembolso apresentados por pessoas estabelecidas nesse Estado?Membro.

95 A este respeito, o Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de preclusão, por razões de segurança jurídica, que protege simultaneamente o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são suscetíveis de impossibilitar, na prática, ou de tornar excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, embora, por definição, o esgotamento desses prazos acarrete a improcedência, total ou parcial, da ação intentada (Acórdãos de 14 de junho de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 42 e jurisprudência referida, e de 2 de julho de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 32 e jurisprudência referida).

96 No entanto, como a advogada?geral salientou igualmente, em substância, nos n.os 100 e 101 das suas conclusões, admitir que, em circunstâncias como as descritas no n.º 92 do presente acórdão, a anulação unilateral de uma fatura por um fornecedor, depois de uma decisão de indeferimento de um primeiro pedido de reembolso baseado nessa decisão se ter tornado definitiva, seguida da sua substituição pela emissão de uma nova fatura relativa às mesmas aquisições, permite ao sujeito passivo, com base nesta última, apresentar um novo pedido de reembolso do IVA relativo às mesmas aquisições para um período de reembolso posterior, teria por efeito permitir contornar tanto o prazo de preclusão previsto no artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 para apresentação de um pedido de reembolso como o prazo de recurso dessa decisão

de indeferimento, previsto pelo Estado?Membro em causa nos termos do artigo 23.º, n.º 2, desta diretiva, o que esvaziaria essas disposições de qualquer efeito útil e poria em causa a segurança jurídica.

97 Por outro lado, é certo que, por um lado, a Diretiva IVA prevê a possibilidade de ajustar as deduções inicialmente efetuadas quando sejam superiores ou inferiores às que o sujeito passivo tinha o direito de efetuar, em conformidade com as disposições do título X, capítulo 5, da mesma. Assim, o artigo 185.º desta diretiva visa, nomeadamente, os casos de anulação de compras, a determinação das normas de aplicação deste artigo dos Estados?Membros, em conformidade com o artigo 186.º da referida diretiva. Além disso, como resulta do seu artigo 219.º, a mesma diretiva prevê a possibilidade de retificar uma fatura, em especial quando esta estiver errada ou quando certas menções obrigatórias tiverem sido nela omitidas (v., neste sentido, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.os 32 e 34 e jurisprudência referida). Por outro lado, o artigo 13.º da Diretiva 2008/9 permite corrigir um pedido de reembolso quando, depois da apresentação deste, o *pro rata* de dedução declarado for ajustado, nos termos do artigo 175.º da Diretiva IVA.

98 Todavia, há que constatar que circunstâncias como as descritas no n.º 92 do presente acórdão não revelam de forma alguma que esteja em causa uma regularização do direito ao reembolso em consequência da qual tenha sido apresentado um novo pedido de reembolso, nem mesmo uma retificação das faturas emitidas durante um período de reembolso anterior, não sendo, aliás, no caso em apreço, apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio nenhuma indicação nesse sentido, uma vez que a terceira questão submetida assenta, pelo contrário, e como já foi declarado no n.º 89 do presente acórdão, na premissa de que o direito de reembolso pôde ter sido exercido utilmente com fundamento nas faturas iniciais.

99 Nestas circunstâncias, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à regularização das deduções ou ao eventual efeito retroativo de faturas retificativas não pode inverter a conclusão a que se chegou no n.º 96 do presente acórdão.

100 Por conseguinte, tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder à terceira questão que os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva IVA, bem como a Diretiva 2008/9, devem ser interpretados no sentido de que a anulação unilateral de uma fatura por um fornecedor, posteriormente à adoção pelo Estado?Membro do reembolso de uma decisão que indeferiu o pedido de reembolso do IVA que se baseava nessa fatura, e quando essa decisão já se tinha tornado definitiva, seguida da emissão por esse fornecedor, durante um período de reembolso posterior, de uma nova fatura relativa às mesmas entregas, sem que estas sejam postas em causa, não tem nenhuma incidência na existência do direito ao reembolso do IVA que já tenha sido exercido nem no período em relação ao qual esse direito o deva ser.

Quanto às despesas

101 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 (Quinta Secção) declara:

1) Os artigos 167.º a 171.º e 178.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/CE do Conselho, de 13 de julho de 2010, e a Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado

?Membro de reembolso mas estabelecidos noutró Estado?Membro, devem ser interpretados no sentido de que o direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incidiu sobre uma entrega de bens não pode ser exercido por um sujeito passivo estabelecido não no Estado?Membro de reembolso mas noutró Estado? Membro, se esse sujeito passivo não possuir uma fatura, na aceção da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, relativa à aquisição dos bens em causa. Só se um documento estiver ferido de vícios tais que privem a administração tributária nacional dos dados necessários para fundamentar um pedido de reembolso é possível considerar que esse documento não constitui uma «fatura», na aceção da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45.

2) Os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, bem como o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira hipótese, da Diretiva 2008/9, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a um período determinado de reembolso seja indeferido pelo simples facto de esse IVA se ter tornado exigível durante um período de reembolso anterior, quando só foi faturado durante esse período determinado.

3) Os artigos 167.º a 171.º e 178.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, bem como a Diretiva 2008/9, devem ser interpretados no sentido de que a anulação unilateral de uma fatura por um fornecedor, posteriormente à adoção pelo Estado ?Membro do reembolso de uma decisão que indeferiu o pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que se baseava nessa fatura, e quando essa decisão já se tinha tornado definitiva, seguida da emissão por esse fornecedor, durante um período de reembolso posterior, de uma nova fatura relativa às mesmas entregas, sem que estas sejam postas em causa, não tem nenhuma incidência na existência do direito ao reembolso do IVA que já tenha sido exercido nem no período em relação ao qual esse direito o deva ser.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.