

62016CC0101

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PAOLO MENGOZZI

apresentadas em 31 de maio de 2017 ( 1 )

Processo C-101/16

SC Paper Consult SRL

contra

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia)]

«Reenvio prejudicial — Admissibilidade — Diretiva 2006/112/CE — Fiscalidade — Direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Recusa — Faturas emitidas por um contribuinte declarado inativo pela Administração Fiscal — Lista dos contribuintes declarados inativos — Risco de fraude fiscal — Limitação dos efeitos no tempo do acórdão a proferir»

## I. Introdução

1.

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ( 2 ) opõe-se a uma legislação nacional que prevê que sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não podem deduzir esse imposto pago na aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos declarados «inativos», em aplicação desta legislação nacional e cuja lista figura no sítio Internet da autoridade fiscal nacional?

2.

Tal é, em substância, o objeto do pedido de decisão prejudicial apresentado pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia).

3.

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a SC Paper Consult SRL (a seguir «Paper Consult») e as autoridades fiscais romenas. Estas últimas recusaram conceder à Paper Consult o direito de deduzir o IVA pago sobre as prestações de serviços adquiridas à SC Rom Packaging SRL (a seguir «Rom Packaging») nos termos de um contrato celebrado em 3 de janeiro de 2011, com o fundamento de que esta última sociedade tinha sido declarada contribuinte inativo a partir de 7 de outubro de 2010 e retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA a partir de 1 de novembro de 2010, em aplicação do artigo 78.o bis, n.o 1, da Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Decreto

do Governo n.º 92/2003, sobre o Código de Processo Fiscal, republicado, com modificações e alterações posteriores, a seguir «Decreto n.º 92/2003»).

4.

Segundo o artigo 78.º bis, n.º 1, do Decreto n.º 92/2003, os contribuintes são declarados inativos numa das três situações seguintes, a saber: se não preencherem, durante um semestre civil, nenhuma das obrigações declarativas previstas pela lei, se se subtraírem ao controlo fiscal, declarando informações de identificação da sede social que não permitem à autoridade fiscal identificá-la, ou se as autoridades fiscais tiverem constatado que não exercem a sua atividade na sede social ou no domicílio fiscal declarado.

5.

Os contribuintes declarados inativos estão sujeitos às disposições do artigo 11.º, n.ºs 1 bis e 1 ter, da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, relativa ao Código dos Impostos, a seguir «Código dos Impostos»).

6.

Nos termos do artigo 11.º, n.º 1 bis, do Código dos Impostos, os contribuintes sujeitos passivos estabelecidos na Roménia, declarados inativos, devem pagar os impostos e as taxas previstos neste código, mas não beneficiam, durante o período de inatividade, do direito à dedução das despesas e do IVA sobre as aquisições efetuadas.

7.

Segundo o artigo 11.º, n.º 1 ter, do Código dos Impostos, as pessoas que adquirem os bens e/ou serviços aos contribuintes sujeitos passivos estabelecidos na Roménia, depois da inscrição destes como inativos, não beneficiam do direito à dedução das despesas e do IVA sobre as aquisições em questão, com exceção das aquisições de bens efetuadas no âmbito de um processo de execução forçada e/ou das aquisições de bens e/ou de serviços a sujeitos passivos objeto de um processo de insolvência.

8.

O artigo 3.º, n.º 1, da Ordinul Preşedintelui ANAF n.º 819/2008 (Decisão n.º 819/2008 do presidente da Agência nacional da Administração Fiscal, a seguir «ANAF») dispõe que os contribuintes são declarados inativos a partir da data de entrada em vigor da decisão do presidente da ANAF que aprova a lista dos contribuintes declarados inativos. O artigo 3.º, n.º 2, da Decisão n.º 819/2008 prevê que esta lista é afixada na sede da ANAF e publicada na página Internet da mesma. Em conformidade com o artigo 3.º, n.º 3, da Decisão n.º 819/2008, a decisão do presidente da ANAF que aprova a lista dos contribuintes declarados inativos entra em vigor no prazo de quinze dias a contar da data em que é afixada.

9.

O anexo n.º 1 da Decisão n.º 3347/2011 do presidente da ANAF, que precisa as obrigações declarativas referidas no artigo 78.º bis, n.º 1, alínea a), do Decreto n.º 92/2003, enumerava, no momento da ocorrência dos factos em causa no processo principal, as seguintes obrigações declarativas:

—

100 «Declaração sobre as obrigações de pagamento ao orçamento de Estado»;

—

112 «Declaração sobre as obrigações de pagamento das contribuições sociais, do imposto sobre o rendimento e o registo nominal das pessoas asseguradas»;

—

101 «Declaração relativa ao imposto das sociedades»;

—

300 «Declaração relativa ao IVA»;

—

301 «Declaração especial relativa ao IVA»;

—

390 «VIES Declaração recapitulativa sobre os fornecimentos/aquisições intracomunitários de bens», e;

—

394 «Declaração informativa sobre os fornecimentos/prestações e as aquisições efetuados no território nacional».

10.

No processo principal, decorre das informações de que o Tribunal de Justiça dispõe que a declaração de inatividade da Rom Packaging terá sido decidida pelo facto de não ter entregue as suas declarações fiscais.

11.

Tendo em conta a declaração de inatividade da Rom Packaging, as autoridades fiscais romenas concluíram que, em conformidade com o artigo 11.º, n.º 1 ter, do Código dos Impostos, a Paper Consult não podia deduzir o montante de 45680 lei romenos (RON) relativo ao IVA pago sobre as prestações de serviços que tinham sido objeto do contrato celebrado em 3 de janeiro de 2011.

12.

Na sequência do indeferimento da sua reclamação administrativa, a Paper Consult interpôs um recurso no Tribunalul Bistrița (Tribunal de Bistrița, Roménia), que foi igualmente julgado improcedente em 8 de julho de 2015.

13.

A Paper Consult interpôs então recurso para a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj). A Paper Consult alega que a declaração de inatividade da Rom Packaging lhe é inoponível uma vez que não foi objeto de uma notificação individual e que, para poder beneficiar do direito à dedução do IVA, basta satisfazer as condições previstas no artigo 178.º da Diretiva 2006/112, ou

seja, possuir uma fatura emitida em conformidade com as disposições do título XI, capítulo 3, pontos 3 a 6, da referida diretiva.

14.

O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a luta contra a evasão fiscal, a fraude e os abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva 2006/112, desde que as medidas nacionais em questão sejam proporcionadas. Considera que o artigo 273.o da Diretiva 2006/112, que especifica que os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, autoriza uma regulamentação nacional como a que se aplica no processo principal. Com efeito, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os contribuintes não suportam um encargo excessivo quando lhes é pedido para procederem a uma verificação mínima, no sítio da ANAF, sobre as pessoas com as quais têm a intenção de contratar, para verificar se as mesmas estão ou não declaradas como contribuintes inativos.

15.

Atendendo à falta de jurisprudência relativa a tal circunstância, a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1)

Opõe-se a Diretiva 2006/112 à legislação nacional que recusa a um sujeito passivo o direito à dedução do [IVA] pelo facto de a pessoa a montante, que emitiu a fatura em que figuram separadamente a despesa e o IVA, ter sido declarada inativa pela Administração Fiscal?

2)

No caso de a resposta à primeira questão ser negativa, opõe-se a Diretiva 2006/112/CE à legislação nacional nos termos da qual para poder recusar o direito à dedução do IVA, nas circunstâncias descritas na primeira questão, basta afixar a lista dos contribuintes declarados inativos na sede da [ANAF] e publicar a referida lista no sítio Internet da referida agência na secção “Informações públicas — Informações relativas aos agentes económicos”?»

16.

Estas questões foram objeto de observações escritas da Paper Consult, do Governo romeno e da Comissão Europeia. Foram ouvidas as alegações destas duas últimas partes interessadas na audiência que teve lugar em 26 de janeiro de 2017.

## II. Análise

Quanto à admissibilidade

17.

O Governo romeno alega que as questões prejudiciais são inadmissíveis dado que o órgão jurisdicional de reenvio não explicou as razões pelas quais considera que a resposta a estas questões é necessária para a resolução do litígio que lhe foi submetido, visto que a argumentação da Paper Consult tem exclusivamente por objeto a inoponibilidade da declaração de inatividade e não os próprios objetivos da inatividade tal como decorrem da legislação nacional.

18.

A alegação do Governo romeno deve, a meu ver, ser rejeitada.

19.

De facto, em conformidade com a missão que lhe é atribuída no âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.o TFUE de contribuir para a administração da justiça nos Estados?Membros, o Tribunal de Justiça recusa?se a formular opiniões consultivas sobre questões hipotéticas ( 3 ). Efetivamente, em tais casos, o pedido de interpretação do direito da União apresentado pelo juiz nacional não obedece a uma necessidade objetiva para a sua tomada de decisão e para a resolução do litígio pendente.

20.

No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial, como aliás foi observado pelo Governo romeno, que o litígio no processo principal levanta um problema jurídico no âmbito do qual um particular alega que a Administração Fiscal é obrigada a reconhecer o seu direito à dedução do IVA, mesmo quando esse direito decorre de uma transação concluída com um contribuinte declarado inativo. Resulta igualmente da fundamentação do pedido de decisão prejudicial que a Paper Consult alega que o direito à dedução do IVA pago a montante está unicamente subordinado ao cumprimento do artigo 178.o, alínea a), da Diretiva 2006/112.

21.

Ora, tal fundamentação, ainda que sucinta, é suficiente para compreender as razões pelas quais o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre a interpretação da Diretiva 2006/112.

22.

Por outro lado, na minha perspetiva, não cabe ao Tribunal de Justiça, no âmbito da presunção de pertinência das questões prejudiciais relativas à interpretação do direito da União, pôr em causa a apreciação, efetuada pelo órgão jurisdicional de reenvio, do alcance preciso da argumentação das partes no processo principal exposta perante este último. De facto, é exclusivamente ao juiz nacional que cabe a responsabilidade de definir o quadro jurídico e factual na origem do reenvio prejudicial, cuja exatidão não incumbe ao Tribunal de Justiça verificar ( 4 ).

23.

Além disso, mesmo admitindo, como insinua o Governo romeno nas suas observações escritas, que o órgão jurisdicional de reenvio ultrapassou os limites dos fundamentos de ilegalidade perante ele invocados, também não cabe ao Tribunal de Justiça, no âmbito do exame da admissibilidade de um pedido de decisão prejudicial, verificar se o referido pedido foi submetido em conformidade com as regras processuais nacionais ( 5 ).

24.

Por conseguinte, convido o Tribunal de Justiça a declarar o reenvio prejudicial admissível.

Quanto ao mérito

25.

Como indiquei nas minhas observações preliminares, no presente pedido de decisão prejudicial, o

órgão jurisdicional de reenvio coloca, em substância, a questão de saber se a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que recusa o direito à dedução do IVA pago a montante aos sujeitos passivos que adquirem bens ou serviços a outros sujeitos passivos, com o fundamento de que estes últimos foram declarados «inativos», em aplicação dessa regulamentação nacional, figurando a lista dessas pessoas inativas no sítio Internet da autoridade fiscal nacional.

26.

Ainda que, na redação das suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio não identifique nenhuma disposição específica da Diretiva 2006/112, é inegável, como foi aliás entendido pelas partes interessadas que apresentaram as observações no presente processo, que este pretende obter esclarecimentos sobre a articulação entre o princípio do direito à dedução do IVA, previsto nos artigos 167.º e segs. da Diretiva 2006/112, e as obrigações que os Estados-Membros podem considerar necessário prever para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, em aplicação do artigo 273.o da referida diretiva.

27.

Com efeito, resulta dos autos e das observações do Governo romeno que a recusa do direito à dedução do IVA a operadores, sujeitos passivos do IVA na Roménia, que se abastecem junto de contribuintes declarados inativos nesse Estado-Membro tem por objeto desencorajar estes operadores de efetuar aquisições a tais contribuintes — cuja situação apresenta um risco de fraude devido ao incumprimento das suas obrigações de declaração fiscal — e, em última análise, contribuir para eliminar estes contribuintes do mercado se não regularizarem a sua situação.

28.

As relações entre o princípio do direito à dedução do IVA pago a montante e as obrigações que os Estados-Membros podem impor aos operadores para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude foram objeto de uma jurisprudência abundante ( 6 ).

29.

O ponto de partida desta jurisprudência consiste na referência ao caráter «fundamental», no âmbito do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, do direito que assiste aos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante ( 7 ).

30.

Assim, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e segs. da Diretiva 2006/112 não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante ( 8 ). Este direito, como enuncia o artigo 167.o da Diretiva 2006/112, constitui-se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

31.

O Tribunal de Justiça recorda também reiteradamente que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem sujeitas a IVA

( 9 ).

32.

O direito à dedução do IVA está, não obstante, subordinado tanto à observância de exigências ou de requisitos materiais como a exigências ou requisitos de natureza formal.

33.

No que respeita às exigências ou aos requisitos materiais, resulta do artigo 168.o, alínea a), da Diretiva 2006/112 que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo na aceção desta diretiva e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens tenham sido entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo ( 10 ).

34.

Quanto às modalidades de exercício do direito a dedução, que se assemelham a exigências ou requisitos de natureza formal ( 11 ), o artigo 178.o, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º e com os artigos 238.º, 239.º e 240.º da mesma. Em particular, nos termos do artigo 226.o, ponto 3, da Diretiva 2006/112, a fatura deve mencionar o número de identificação para efeitos do IVA sob o qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços.

35.

O Tribunal de Justiça foi, em diversas ocasiões, chamado a pronunciar-se sobre situações nas quais um sujeito passivo se vê privado do benefício do direito à dedução do IVA pelas autoridades fiscais nacionais devido a irregularidades ou a deficiências relativas aos requisitos formais, estando, por outro lado, preenchidos os requisitos materiais da Diretiva 2006/112.

36.

Para continuar, nesta fase da análise, num plano geral, decorre dos acórdãos do Tribunal de Justiça que o direito à dedução do IVA pago a montante é concedido se os requisitos materiais requeridos para a constituição deste direito estiverem preenchidos, mesmo que certas exigências de forma tenham sido omitidas pelos sujeitos passivos ( 12 ).

37.

Dado que a recusa do direito à dedução do IVA pago a montante é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito ( 13 ), só em circunstâncias específicas o Tribunal de Justiça está disposto a admitir que o incumprimento das obrigações formais possa legitimamente conduzir as autoridades fiscais a recusar o benefício de tal direito a um sujeito passivo.

38.

Até à data, resulta da jurisprudência que a perda do direito à dedução do IVA só pode ocorrer em dois casos distintos. Trata-se, por um lado, da hipótese em que a violação das exigências formais tem por efeito impedir a apresentação da prova irrefutável de que os requisitos materiais do direito à dedução do IVA foram preenchidos ( 14 ). Por outro lado, e em substância, o direito à dedução do IVA pode ser recusado quando se comprove, perante elementos objetivos, que este direito é

invocado fraudulenta ou abusivamente, sabendo ou devendo o sujeito passivo saber que as operações em causa estavam envolvidas, direta ou indiretamente, numa fraude ( 15 ).

39.

A primeira hipótese explica-se pela circunstância de as exigências formais serem precisamente previstas a fim de garantir a aplicação do IVA e de permitir o seu controlo pelas autoridades fiscais dos Estados-Membros. É, portanto, perfeitamente lógico recusar o benefício do direito a dedução se a violação de tais exigências for de tal forma importante que torne impossível ou excessivamente difícil o controlo do preenchimento dos requisitos materiais do direito a dedução.

40.

Contudo, tal não se afigura ser o caso no processo principal.

41.

Decorre da decisão de reenvio que a Paper Consult, à qual foi recusado o direito a dedução, tem a qualidade de sujeito passivo para efeitos da Diretiva 2006/112 e que adquiriu e pagou as prestações de serviços que foram objeto do contrato de 3 de janeiro de 2001 no âmbito da sua atividade económica, a outro operador económico, a Rom Packaging, também sujeito ao pagamento do IVA, mas declarado inativo, por ter não ter cumprido as suas obrigações de declaração fiscal, por força da regulamentação nacional. Nenhum elemento dos autos permite concluir que as autoridades fiscais romenas não puderam controlar a realidade das prestações faturadas à Paper Consult nem que lhes foi impossível verificar a identidade e a qualidade dos dois operadores económicos.

42.

No que respeita, mais especificamente, à qualidade de sujeito passivo da Rom Packaging e à luz das observações escritas do Governo romeno que lhe negam este estatuto, saliento que, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 bis, do Código dos Impostos, os contribuintes declarados inativos conservam a qualidade de sujeito passivo, uma vez que devem continuar a pagar o IVA, sem contudo poderem beneficiar da dedução do IVA durante o período de inatividade.

43.

Em todo o caso, a qualidade de sujeito passivo, na aceção da Diretiva 2006/112, que compreende, segundo o seu artigo 9.º, n.º 1, «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade», não está subordinada à obrigação de apresentar uma declaração fiscal e de pagar o IVA nem à obrigação de se registar para efeitos de IVA ( 16 ). O Tribunal de Justiça declarou assim recentemente que, não obstante a declaração de «inexistência» de um operador económico por uma regulamentação nacional com o fundamento, nomeadamente, de que esse operador não estava registado para efeitos de IVA, não efetuava uma declaração fiscal e não pagava os seus impostos, se podia reconhecer que tal operador tinha a qualidade de sujeito passivo, na aceção das disposições da Diretiva 2006/112 ( 17 ). Tal qualidade foi igualmente reconhecida ao emissor de uma fatura ao qual tinha sido anteriormente retirado o seu alvará de empresário em nome individual e que já não tinha, por conseguinte, o direito de utilizar o seu número de identificação fiscal ( 18 ).

44.

A segunda hipótese em que o Tribunal de Justiça reconheceu que o direito a dedução era

suscetível de ser recusado tem essencialmente origem na faculdade que assiste aos Estados-Membros, prevista no artigo 273.o, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, de «prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude» ( 19 ).

45.

Como já referi, o regime romeno da declaração de inatividade de certos contribuintes baseia-se em três hipóteses alternativas nas quais a regulamentação romena presume que existe um risco de fraude fiscal. Entre estas hipóteses figura a de não ter, como a Rom Packaging, apresentado o conjunto de declarações fiscais, incluindo as relativas ao IVA, durante um período de seis meses. Esta omissão é punida com a recusa do direito à dedução do IVA pago sobre as aquisições realizadas por estes contribuintes durante o período de declaração de inatividade, em conformidade com o artigo 11.o, n.o 1 bis, do Código dos Impostos. Este mecanismo faz parte, claramente, na minha opinião, das medidas destinadas a evitar que as situações que se considere que apresentam um risco de fraude fiscal se materializem em fraude fiscal. Efetivamente, sendo a omissão da declaração fiscal, incluindo a relativa ao IVA, suscetível de dissimular uma tentativa de fraude fiscal do contribuinte em causa, o objetivo prosseguido é evitar que tal fraude se possa realizar ao recusar ao referido contribuinte o direito à dedução do IVA pago a montante durante todo o período de inatividade.

46.

O presente processo não diz, contudo, respeito à situação fiscal do contribuinte que tenha sido declarado inativo, mas aos sujeitos passivos que, como a Paper Consult, se abastecem junto de um tal contribuinte, apesar da declaração de inatividade deste último.

47.

Ao punir igualmente os sujeitos passivos que adquirem bens e/ou serviços ao operador declarado inativo com a recusa do direito à dedução do IVA pago a montante, o artigo 11.o, n.o 1 ter, do Código dos Impostos inscreve-se inegavelmente no objetivo de luta contra a fraude fiscal prosseguido pelo regime da declaração de inatividade.

48.

Lido em conjugação com o regime da declaração de inatividade, este artigo pretende obrigar estes sujeitos passivos, pelo menos indiretamente, a obter informações sobre o estatuto eventualmente inativo do seu futuro cocontratante (e que implica um risco de fraude fiscal).

49.

Tal obrigação excede a exigência admitida pelo Tribunal de Justiça segundo a qual, quando existam indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, um operador prudente pode, consoante as circunstâncias do caso concreto, ver-se obrigado a obter informações sobre outro operador a quem pretende adquirir bens ou serviços, para se certificar da fiabilidade desse operador ( 20 ).

50.

Com efeito, a obrigação de consulta do estado de inatividade dos sujeitos passivos, introduzida no direito romeno, recai sobre qualquer operador que exerça uma atividade económica na Roménia e que pretenda abastecer-se junto de qualquer outro operador neste Estado-Membro, independentemente da circunstância de este operador ter efetivamente sido declarado inativo e,

por conseguinte, ter cometido irregularidades constatadas pelas autoridades fiscais romenas. Trata-se, conseqüentemente, de uma obrigação geral, imposta a qualquer operador, de verificar a «fiabilidade» fiscal do seu futuro cocontratante, consultando a lista pública dos operadores declarados inativos elaborada pelas autoridades fiscais romenas, independentemente de qualquer indício que permita suspeitar que o futuro cocontratante pode ter cometido irregularidades ou uma fraude ao IVA.

51.

Todavia, tendo em conta o caráter regulamentar, público e facilmente acessível do estado de inatividade no direito romeno, esta obrigação não me parece constituir um ónus excessivo para os sujeitos passivos do IVA na Roménia, dos quais é normal esperar que não ignorem a regulamentação nacional e que utilizem a diligência de um comerciante pelo menos medianamente prudente, consultando a lista de contribuintes declarados inativos pelas autoridades fiscais romenas que figura no sítio Internet da ANAF.

52.

Esta obrigação assemelha-se a uma medida que pode, na minha perspetiva, ser razoavelmente requerida ao sujeito passivo para verificar se a operação que pretende efetuar implica um risco de o levar a participar numa fraude fiscal.

53.

De resto, tanto o Governo romeno como a Comissão indicam que este sistema de publicidade em linha a nível nacional apresenta pontos comuns com o implementado, ao nível da União, pelo intermediário do sistema de intercâmbio de informações (automatizado) sobre o IVA (VIES) que permite aos operadores obter a confirmação do número de identificação IVA dos seus parceiros comerciais e às administrações fiscais nacionais fiscalizar as operações intracomunitárias e detetar eventuais irregularidades ( 21 ).

54.

Na realidade, contrariamente aos casos em que o Tribunal de Justiça considerou que existia uma transferência para os sujeitos passivos das tarefas de controlo e de deteção das irregularidades e das eventuais fraudes que incumbem, em princípio, às autoridades fiscais nacionais ( 22 ), a regulamentação romena exige apenas aos sujeitos passivos que verifiquem se o operador com o qual pretendem abastecer-se está inscrito na lista — pública e acessível no sítio Internet da ANAF — dos operadores declarados inativos na sequência dos controlos realizados pelas próprias autoridades fiscais nacionais. Esta exigência de consulta da lista dos operadores declarados inativos não constitui certamente uma transferência para os sujeitos passivos das tarefas de controlo que incumbem às autoridades fiscais nacionais.

55.

Por conseguinte, deve considerar-se, em todas as situações, que um sujeito passivo que conclui transações sujeitas a IVA com um operador declarado inativo sabia ou devia saber que a celebração de tais transações apresentava um risco de fraude fiscal.

56.

O conhecimento ou o conhecimento razoavelmente presumido de um tal risco justifica que o benefício do direito à dedução do IVA seja recusado a este sujeito passivo?

57.

Penso que não.

58.

Em primeiro lugar, este caso concreto não corresponde ao enunciado pela jurisprudência segundo a qual o direito à dedução do IVA pode ser validamente recusado quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA, em particular quando tal fraude é (ou foi) cometida pelo seu fornecedor ( 23 ).

59.

Por conseguinte, no estado atual do direito da União e da jurisprudência, um simples risco de fraude ao IVA, cujo grau é, de resto, sujeito a controvérsia, não é suficiente para justificar a recusa do direito a dedução.

60.

Em segundo lugar, importa recordar que o Tribunal de Justiça considerou que medidas nacionais que prosseguem os objetivos previstos no artigo 273.o da Diretiva 2006/112 devem respeitar o princípio da proporcionalidade e não podem, por conseguinte, ser utilizados de forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA e, conseqüentemente, o princípio fundamental da neutralidade do IVA ( 24 ).

61.

No presente processo, a recusa do direito à dedução do IVA constitui uma sanção cujo efeito dissuasivo não se destina tanto, na realidade, nem tanto a garantir a efetividade da obrigação de consultar a lista dos operadores declarados inativos estabelecida pelo presidente da ANAF, mas sobretudo a desencorajar os sujeitos passivos de realizarem aquisições a operadores declarados inativos com o propósito, in fine, de excluir estes últimos do mercado se não regularizarem a sua situação, conforme explicou o Governo romeno.

62.

Dito isto, um sujeito passivo que, depois de ter consultado a lista dos operadores declarados inativos e constatado que o operador junto do qual se pretende abastecer figura nesta lista, se abastece apesar de tudo junto a esse operador ( 25 ), será, em todo o caso, por força do direito romeno, excluído do direito de beneficiar da dedução do IVA relativo a essas transações, independentemente das eventuais garantias que tenha obtido deste último assegurando?Ihe que as transações específicas que dão direito a dedução não fazem parte de uma fraude fiscal e que, além disso, o IVA será pago ao Tesouro Público.

63.

Por outras palavras, como alegou a Comissão, com razão, na audiência, a regulamentação romena institui, em definitivo, em relação ao conjunto dos sujeitos passivos que celebram transações sujeitas ao IVA com operadores declarados inativos, uma presunção inilidível de participação numa fraude fiscal. Esta regulamentação estabelece uma recusa sistemática do direito à dedução do IVA em relação a qualquer sujeito passivo que se abasteça junto de um operador declarado inativo, não obstante o facto de, atendendo aos elementos e peças que este sujeito passivo e este operador possam apresentar, nomeadamente na sequência de um controlo

fiscal, qualquer risco de fraude fiscal relativo às transações em causa possa ser validamente excluído, de estas últimas cumprirem as condições materiais e formais do direito à dedução do IVA, na aceção da Diretiva 2006/112, e de não ter havido perda de receitas fiscais.

64.

Tal regulamentação nacional vai, na minha opinião, além do que é necessário para alcançar os objetivos destinados a garantir a cobrança exata do IVA e a evitar a fraude.

65.

No que respeita ao processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu nenhum elemento que sugira que as transações celebradas entre a Paper Consult e a Rom Packaging dissimulavam uma fraude fiscal ou que o IVA inscrito nas faturas emitidas por esta última sociedade a favor da Paper Consult, relativas às referidas transações, não correspondia ao montante que foi pago ao Tesouro Público.

66.

Além disso, o caráter desproporcionado da regulamentação nacional é reforçado, a meu ver, pela circunstância, salientada pela Paper Consult nas suas observações escritas e não contestada pelo Governo romeno, segundo a qual, por força do artigo 11.o, n.o 1 ter, do Código dos Impostos, a recusa do direito à dedução do IVA ao cocontratante do operador declarado inativo é definitiva, ou seja, este cocontratante continua a suportar o encargo deste imposto mesmo quando o operador declarado inativo tenha regularizado inteiramente a sua situação em termos das suas obrigações fiscais. Esta situação contrasta e parece incoerente com a do operador declarado inativo que, em aplicação do artigo 11.o, n.o 1 bis, do Código dos Impostos, é autorizado a recuperar o IVA cuja dedução foi recusada durante o período de inatividade, no decorrer de um exercício posterior na sequência da sua «reativação» pelas autoridades fiscais romenas.

67.

Em relação a este aspeto da regulamentação nacional, o Governo romeno evocou na audiência — no âmbito das questões colocadas pelo Tribunal de Justiça sobre o caráter proporcionado da recusa do direito à dedução do IVA a um cocontratante de um operador declarado inativo — que, nos termos de uma alteração ao Código dos Impostos, este autoriza agora, desde 1 de janeiro de 2017, que qualquer sujeito passivo que se tenha abastecido junto de um operador declarado inativo beneficie da dedução do IVA relativo às operações efetuadas durante o período de inatividade deste operador na hipótese de este último ter posteriormente regularizado a sua situação, em particular no que respeita às suas obrigações de declaração fiscal.

68.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar o alcance desta alteração, nomeadamente no que respeita à possibilidade de ser aplicada de forma retroativa aos factos na origem do processo principal, tendo em conta também a circunstância de que, segundo as informações transmitidas pela Comissão nas suas observações escritas, a Rom Packaging terá sido «reativada» por decisão do presidente da ANAF de 24 de abril de 2012.

69.

Independentemente das circunstâncias do processo principal, a alteração ao Código dos Impostos e as explicações dadas pelo governo romeno na audiência deixam contudo pensar que

as próprias autoridades romenas se deram conta do carácter desproporcionado da recusa sistemática e definitiva do benefício do direito à dedução do IVA contra os parceiros comerciais de um operador declarado inativo, mesmo que este último regularizasse posteriormente e completamente a sua situação do ponto de vista das suas obrigações de declaração fiscal.

70.

A simples suspensão do direito à dedução do IVA até à regularização das transações que fundamentam este direito parece-me constituir uma medida mais adequada do que a recusa sistemática e definitiva do benefício de tal direito quando um sujeito passivo na Roménia se abastece de bens e/ou serviços junto de um operador declarado inativo neste Estado?Membro.

71.

É verdade que, no caso de um sujeito passivo do IVA na Roménia se ter abastecido junto de um operador declarado inativo depois de não ter consultado a lista de operadores declarados inativos, este sujeito passivo não cumpriu uma das obrigações que a regulamentação nacional lhe impõe. Como indiquei anteriormente, tal obrigação não me parece, de forma alguma, em si mesma excessiva. O direito da União não se opõe, a meu ver, a que uma violação de tal formalidade seja acompanhada de uma sanção dissuasiva e proporcionada à gravidade desta violação que pode, por exemplo, revestir a forma de uma multa. Contudo, a inobservância de tal obrigação não significa que, tratando-se de transações específicas que fundamentam o direito à dedução do IVA, o sujeito passivo não tenha podido obter da parte do operador declarado inativo as garantias que evoquei anteriormente, segundo as quais estas transações não estarão implicadas em nenhuma fraude fiscal e que o IVA será pago ao Tesouro Público.

72.

Em todo o caso, a presunção inilidível em que se baseia a regulamentação romena, que conduz à impossibilidade de qualquer sujeito passivo fornecer qualquer indício que permitiria demonstrar que as transações celebradas com o operador declarado inativo cumprem as condições previstas pela Diretiva 2006/112 para beneficiar da dedução do IVA relativo às referidas transações, excede, a meu ver, o necessário para alcançar os objetivos legítimos prosseguidos pela referida regulamentação.

73.

Tendo em conta as considerações precedentes, proponho responder às questões apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio da seguinte maneira: a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que dá origem, mesmo no caso de não ter sido constatada uma fraude fiscal nem uma perda de receitas fiscais, a uma recusa sistemática e definitiva do direito à dedução do IVA ao sujeito passivo que tenha pago o IVA sobre transações celebradas com um operador declarado «inativo» em aplicação da referida regulamentação, não obstante o facto de a declaração de inatividade do operador em causa, que se baseia na existência de um risco de fraude fiscal, ser pública e facilmente acessível a qualquer sujeito passivo no Estado?Membro em questão.

Sobre o pedido do Governo romeno de limitar no tempo os efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça

74.

Se o Tribunal de Justiça concordasse com a minha análise, incumbir-lhe-ia decidir sobre o pedido do Governo romeno, exposto nas suas observações escritas, de limitar no tempo os efeitos do acórdão a proferir.

75.

Em apoio do seu pedido, o Governo romeno alega, em primeiro lugar, que as autoridades romenas agiram de boa-fé. Esta boa-fé baseia-se em dois fundamentos. Por um lado, nas dúvidas objetivas quanto ao alcance da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Por outro, no comportamento da Comissão que, em sua opinião, aceitou, em maio de 2014, a resposta das autoridades romenas na sequência de uma denúncia apresentada no âmbito do procedimento dito «EU Pilot» sobre a regulamentação nacional em causa no presente processo, o que terá conduzido estas autoridades a pensar que esta regulamentação era compatível com o direito da União. Em segundo lugar, o Governo romeno destaca as graves consequências financeiras caso, na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça, deva ser concedida a dedução do IVA ao conjunto de operadores que tenham celebrado transações com operadores declarados inativos desde 2007. O Governo romeno considera que este encargo adicional representaria 0,5% do produto interno bruto.

76.

Nas suas alegações orais, a Comissão convida o Tribunal de Justiça a indeferir este pedido com o fundamento de que não estão reunidas as condições estabelecidas pela jurisprudência.

77.

Partilho da posição da Comissão.

78.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a interpretação que este último faz de uma regra do direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa regra, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daqui resulta que a regra assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que se pronuncia sobre o pedido de interpretação, se, por outro lado, se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida regra ( 26 ).

79.

Só a título completamente excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, aplicando o princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa as relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para que se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois requisitos essenciais, a saber, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves ( 27 ).

80.

Dado que estes critérios são cumulativos, se um dos dois não estiver preenchido, não é necessário verificar se o segundo está cumprido ( 28 ).

81.

Recordo igualmente que o Tribunal de Justiça apenas limita no tempo o alcance dos seus acórdãos proferidos a título prejudicial em circunstâncias bem precisas, nomeadamente quando existe um risco de repercussões económicas graves devidas, em particular, ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor e se afigura que os particulares e as autoridades nacionais foram incitados a adotar um comportamento não conforme com o direito da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União, incerteza para a qual eventualmente contribuíram os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão ( 29 ).

82.

No caso em apreço, considero que o critério relativo à boa-fé dos meios interessados, incluindo as autoridades fiscais romenas, não está preenchido.

83.

Quanto às dúvidas — e já não à incerteza objetiva e importante, na aceção da jurisprudência — salientadas pelo Governo romeno relativas à interpretação do direito da União, se é verdade que a situação na origem do presente processo é um pouco diferente dos casos que foram anteriormente analisados pelo Tribunal de Justiça, não é menos verdade que, como recordei na análise acima, a recusa do direito à dedução do IVA contra os sujeitos passivos constitui uma exceção ao princípio fundamental do sistema comum do IVA, cuja legalidade, segundo uma jurisprudência constante, só é acolhida em circunstâncias excecionais. Embora esta jurisprudência tenha sido aperfeiçoada nos últimos anos, os princípios em que se baseia existem há muito e, em qualquer caso, antes de 1 de janeiro de 2007, data da adesão da Roménia à União Europeia ( 30 ). Por conseguinte, caso se reconhecesse uma situação de incerteza objetiva e importante, esta teria incontestavelmente origem não no alcance das disposições do direito da União, mas na manutenção pela Roménia da regulamentação na origem do presente processo depois da sua adesão à União Europeia.

84.

O encerramento de um procedimento «EU Pilot» pela Comissão não altera esta análise.

85.

Este procedimento informal, que foi implementado pela Comissão na sua comunicação «Uma Europa dos resultados — aplicação do direito [da União]» ( 31 ), implica uma cooperação voluntária entre a Comissão e os Estados-Membros que se destina geralmente tanto a verificar a aplicação correta do direito da União como a resolver numa fase precoce as questões colocadas por esta aplicação numa fase precoce. Embora tal procedimento apenas possa ter por objeto o pedido de dados ou informações, destina-se mais frequentemente a evitar, na medida do possível, a abertura de um processo por incumprimento nos termos do artigo 258.o TFUE ( 32 ). No entanto, o próprio encerramento de tal procedimento informal, que não é de modo algum regido pelas disposições dos Tratados, em nada prejudica a faculdade da Comissão de dar início a um procedimento formal nos termos do artigo 258.o TFUE. Em todo o caso, a atitude da Comissão não pode, enquanto tal, servir de base à confiança legítima de um Estado-Membro quanto à conformidade da sua regulamentação nacional com o direito da União quando, como no presente processo, decorre da jurisprudência que não existe uma incerteza objetiva e importante

quanto ao alcance do direito da União, em particular das disposições da Diretiva 2006/112.

86.

Nestas condições, proponho ao Tribunal de Justiça que indefira o pedido do Governo romeno de limitar no tempo os efeitos do acórdão a proferir, sem que seja necessário examinar o critério relativo à existência de um risco de perturbações graves.

### III. Conclusão

87.

Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais apresentadas pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj), da seguinte forma:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que dá origem, mesmo no caso de não ter sido constatada uma fraude fiscal nem uma perda de receitas fiscais, a uma recusa sistemática e definitiva do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado ao sujeito passivo que tenha pago o imposto sobre o valor acrescentado sobre transações celebradas com um operador declarado «inativo» em aplicação da referida regulamentação, não obstante o facto de a declaração de inatividade do operador em causa, que se baseia na existência de um risco de fraude fiscal, ser pública e facilmente acessível a qualquer sujeito passivo no Estado? Membro em questão.

( 1 ) Língua original: francês.

( 2 ) JO 2006, L 347, p. 1.

( 3 ) V., nomeadamente, acórdão de 24 de outubro de 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, n.os 38 e 47 e jurisprudência referida).

( 4 ) Sobre esta jurisprudência constante, v., nomeadamente, acórdão de 13 de outubro de 2016, Prezes Urz?du Komunikacji Elektronicznej e Petrotel (C?231/15, EU:C:2016:769, n.o 16 e jurisprudência referida).

( 5 ) V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 3 de março de 1994, Eurico Italia e o. (C?332/92, C?333/92 e C?335/92, EU:C:1994:79, n.o 13), e de 29 de junho de 2010, E e F (C?550/09, EU:C:2010:382, n.o 35). V. também as minhas conclusões no processo em curso Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:79, n.o 21).

( 6 ) V., nomeadamente, acórdãos de 19 de setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi (C?177/99 e C?181/99, EU:C:2000:470); de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446); de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373); de 6 de setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549); de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774); despachos de 28 de fevereiro de 2013, Forwards V (C?563/11, não publicado, EU:C:2013:125); de 16 de maio de 2013, Hardimpex (C?444/12, não publicado, EU:C:2013:318); acórdãos de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719); e de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614).

( 7 ) V., nomeadamente, acórdãos de 25 de outubro de 2001, Comissão/Itália (C?78/00, EU:C:2001:579, n.o 28); 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 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 43).

( 8 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 38); de 6 setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.o 24); de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 26); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 44); e despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, não publicado, EU:C:2016:869, n.o 30).

( 9 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 39); de 6 setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.o 25); de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 27); e despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, não publicado, EU:C:2016:869, n.o 31).

( 10 ) V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 6 de setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.o 26), e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 28 e jurisprudência referida).

( 11 ) V., neste contexto, acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, n.o 44), e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.o 41).

( 12 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 28 de julho de 2016, Comissão/Itália (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 45 e jurisprudência referida); de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.o 42); e de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.o 38 e jurisprudência referida).

( 13 ) V. acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 52).

( 14 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 46 e jurisprudência referida).

( 15 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, n.os 59, 60 e 64), e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.os 47 a 50).

( 16 ) V. acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.os 39 e 40).

( 17 ) V. acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.os 19, 31, 39 e 42).

( 18 ) V. acórdão de 6 de setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.os 28 a 33).

( 19 ) O sublinhado é meu. V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 55), e de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 49).

( 20 ) V., nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 60); despachos de 28 de fevereiro de 2013, Forwards V (C?563/11, não publicado, EU:C:2013:125, n.o 40); de 16 de maio de 2013, Hardimpex (C?444/12, não publicado, EU:C:2013:318, n.o 25); e de 15 de julho de 2015, Koela?N (C?159/14, não publicado, EU:C:2015:513, n.o 47).

( 21 ) V., a este respeito, acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, n.o 28).

( 22 ) V., nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.os 61, 62 e 65), e de 6 de setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.os 42 a 44).

( 23 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.os 48 e 49 e jurisprudência referida).

( 24 ) V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 57), e de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 49). Recorde-se que o Tribunal de Justiça declara regularmente que o princípio da proporcionalidade exige aos Estados-Membros que recorram a meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente o objetivo visado, prejudiquem o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela legislação da União, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA: v., nomeadamente, acórdãos de 18 de outubro de 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, n.o 32 e jurisprudência referida), e de 16 de março de 2017, Bimotor (C?211/16, não publicado, EU:C:2017:221, n.o 27).

( 25 ) Tal decisão pode basear-se em razões económicas perfeitamente legítimas, como a existência de um circuito de distribuição seletiva ou exclusiva ou as propriedades particulares de bens ou de serviços vendidos pelo operador declarado inativo.

( 26 ) V., nomeadamente, acórdãos de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o. (C?338/11 a C?347/11, EU:C:2012:286, n.o 58); de 18 de outubro de 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, n.o 41); e de 22 de janeiro de 2015, Balazs (C?401/13 e C?432/13, EU:C:2015:26, n.o 49).

( 27 ) Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Balazs (C?401/13 e C?432/13, EU:C:2015:26, n.o 50 e jurisprudência referida).

( 28 ) V., nomeadamente, acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora (C?82/12, EU:C:2014:108, n.o 28), e de 22 de janeiro de 2015, Balazs (C?401/13 e C?432/13, EU:C:2015:26, n.o 53).

( 29 ) V., neste sentido, acórdão de 22 de janeiro de 2015, Balazs (C?401/13 e C?432/13, EU:C:2015:26, n.o 51 e jurisprudência referida).

( 30 ) Sobre o caráter fundamental e em princípio não limitado do direito à dedução do IVA pago a montante, v., nomeadamente, acórdão de 6 de julho de 1995BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, n.os 16 a 18), e sobre o respeito (e a violação) do princípio da proporcionalidade no contexto de uma medida que recusa de forma sistemática o benefício do direito à dedução do IVA às categorias de despesas dos sujeitos passivos, com o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscais, v. acórdão de 19 de setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi (C?177/99 e C?181/99, EU:C:2000:470, n.os 60 a 62).

( 31 ) COM(2007) 502 final.

( 32 ) Sobre as diferentes características deste procedimento no contexto das regras do direito da União relativas ao acesso aos documentos das instituições, v., nomeadamente, as conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo Suède/Comissão (C-562/14 P, EU:C:2016:885, n.os 40 a 54).