

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

NILS WAHL

apresentadas em 22 de março de 2018 (1)

Processo C?648/16

Fortunata Silvia Fontana

contra

Agenzia delle Entrate ? Direzione provinciale di Reggio Calabria

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Reggio Calabria, Itália)]

«Imposto sobre o valor acrescentado — Suspeita de evasão fiscal — Estudos setoriais — Determinação do IVA devido através de métodos indiciários — Princípio da proporcionalidade — Princípio da neutralidade — Fiscalização jurisdicional — Direito de defesa — Nível da prova»

1. As disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2), e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma legislação nacional que permite às autoridades determinar o imposto devido por um sujeito passivo, relativamente ao qual se presume não ter declarado a totalidade de IVA devido, através de um método indiciário baseado em estudos setoriais que fazem uma estimativa às receitas de determinadas categorias de sujeitos passivos?

2. Esta é, em suma, a questão suscitada pelo presente processo, submetida pela Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Reggio Calabria).

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

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

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

4. O artigo 73.º da Diretiva IVA dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a

77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

5. O artigo 242.º da Diretiva IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação de IVA e o seu controlo pela administração fiscal.»

6. O artigo 244.º da mesma diretiva prevê:

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

7. Nos termos do artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

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

8. O artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata de IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

[...]»

B. Direito nacional

9. O artigo 39.º do decreto del Presidente della Repubblica n.º 600/1973 (decreto do Presidente da República n.º 600/1973) (3) dispõe:

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

[...]

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

[...]»

10. O artigo 54.º do decreto del Presidente della Repubblica n.º 633/1972 (Decreto Presidencial n.º 633/1972) (4) prevê, em substância, que a veracidade das declarações de IVA pode ser verificada através de uma revisão formal, ou mais pormenorizada, da declaração apresentada, com base em informações e dados de que a Administração fiscal disponha ou por ela recolhidos no âmbito dos seus poderes de inspeção.

11. O artigo 62.º bis do decreto legge n.º 331/93 (decreto?lei n.º 331/93) (5) prevê:

«Os serviços do departamento de receitas do Ministério das Finanças, uma vez consultadas as associações profissionais e comerciais, elaboram [...], em relação a diversos setores da economia, estudos setoriais específicos com vista a tornar o processo de liquidação mais eficaz e permitir uma determinação mais articulada dos coeficientes de presunção referidos no artigo 11.º do decreto legge 2 marzo 1989 (decreto?lei n.º 69, de 2 de março de 1989). [...] Para esse fim, os serviços devem identificar amostras representativas de contribuintes pertencentes aos mesmos setores sujeitos a controlo, por forma a identificar elementos que caracterizam a atividade desenvolvida. Os estudos setoriais são aprovados por decreto do Ministro das Finanças [...], podem ser sujeitos a revisão e são válidos, para efeitos de avaliação, a partir do exercício fiscal de 1995.

12. O artigo 62.º sexies, n.º 3, do decreto legge n.º 331/93 (decreto legislativo n.º 331/93) estabelece:

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

13. O artigo 10.º da legge n.º 146/1998 (lei n.º 146/1998) (6) prevê:

«1. As liquidações com base em estudos setoriais [...] são efetuadas em conformidade com os procedimentos previstos no presente artigo se os rendimentos ou as compensações declarados forem inferiores aos rendimentos ou compensações determinados em função desses estudos.

[...]

3ºbis. Nos casos referidos no n.º 1, antes da notificação do aviso de liquidação, a [Administração fiscal], pede ao contribuinte a sua comparência, nos termos do artigo 5.º do decreto legislativo n.º 218, de 19 de junho de 1997.

3ºter. Em caso de discrepâncias entre os valores dos rendimentos ou compensações declarados e os que resultam dos estudos setoriais, as razões que justificam essa discrepância pode ser objeto de certificação. Também podem ser objeto de certificação as razões que justificam a discrepância entre a declaração e os indicadores económicos identificados pelos estudos acima referidos. Essa certificação é feita a pedido dos contribuintes. [...]

[...]

5. Para efeitos de [IVA], aos rendimentos ou às remunerações de montante superior,

determinados com base nos referidos estudos setoriais, tendo em conta a existência de operações não sujeitas ao imposto ou e às operações sujeitas a regimes especiais, é aplicada uma taxa média resultante do coeficiente entre o imposto relativo às operações tributáveis, após dedução do imposto sobre as entregas de bens amortizáveis, e o volume de negócios declarado.

[...]

7. É constituída, por decreto do Ministro das Finanças, uma comissão de peritos nomeada pelo Ministro, tendo igualmente em conta os relatórios elaborados por organizações económicas profissionais e ordens profissionais. Cabe a esta comissão emitir, antes da aprovação e da publicação de cada estudo setorial, um parecer sobre a capacidade e a idoneidade desses estudos para representarem a realidade a que se referem. [...]

[...].»

II. **Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial**

14. Silvia Fortunata Fontana foi objeto de um processo de retificação fiscal relativo a 2010, que incidiu, entre outros, sobre o seu IVA.

15. A Agenzia delle Entrate (Administração fiscal, Itália) enviou à recorrente, em 14 de maio de 2014, um pedido de comparência que conduziu à abertura de um processo de natureza contraditória, no âmbito do qual a S. Fontana apresentou observações e documentos que visavam refutar os cálculos baseados na presunção de que o seu rendimento era superior ao declarado. Contudo, a Administração fiscal não ficou convencida pelos argumentos e os documentos apresentados e, em 24 de dezembro de 2014, enviou a S. Fontana um aviso de liquidação de imposto relativo ao ano de 2010, respeitante, designadamente, ao não pagamento de IVA.

16. Essa liquidação extraordinária de imposto baseava-se na aplicação, a S. Fontana do estudo setorial respeitante à categoria de contabilistas e consultores fiscais.

17. A recorrente interpôs recurso para a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comissão Tributária Provincial de Reggio Calabria) impugnando, entre outros, o montante de retroativos de IVA que lhe foi reclamado pela Administração fiscal. Em especial, sustentou que a Administração fiscal tinha aplicado indevidamente à sua situação o estudo setorial relativo à categoria de contabilistas e consultores fiscais públicos, ao invés do estudo relativo à categoria de consultores de gestão de recursos humanos, que considera ser a sua atividade principal. Além disso, sustentou que o montante de IVA reclamado pela Administração fiscal tinha sido determinado com base num estudo setorial que havia ignorado as operações económicas que efetivamente realizou.

18. Por ter dúvidas sobre a correta interpretação do direito da União, esse órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com os artigos 113.º e 114.º TFUE, bem como com a Diretiva 112/2006/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a legislação nacional italiana constituída pelos artigos 62.º sexies, n.º 3, e 62.º bis do Decreto-Lei 331/1993, [convertido na lei] n.º 427, de 29 de outubro de 1993, na medida em que permite a aplicação do IVA a um volume de negócios global apurado por método indireto, à luz do respeito das obrigações de dedução e de repercussão e, em geral, do princípio da neutralidade e da transferência do imposto?»

19. Foram apresentadas observações escritas pelo Governo italiano e pela Comissão. Além disso, ambos apresentaram observações orais na audiência de 18 de janeiro de 2018.

III. Análise

20. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se as disposições da Diretiva IVA e os princípios que regulam o sistema do IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que permite às autoridades determinarem o imposto devido por um sujeito passivo, relativamente ao qual se presume não ter declarado a totalidade de IVA devido, através de um método indiciário baseado em estudos setoriais que fazem uma estimativa das receitas de determinadas categorias de sujeitos passivos.

21. Tanto quanto é do meu conhecimento, até ao momento, o Tribunal de Justiça nunca analisou a compatibilidade de uma legislação nacional análoga à que está em causa no processo principal com as normas e os princípios que regem o sistema do IVA. Infelizmente, não obstante o facto de essa legislação apresentar um certo número de especificidades, o órgão jurisdicional de reenvio não dá muitas explicações sobre a sua possível incompatibilidade com as normas e os princípios do sistema do IVA.

22. Em todo o caso, do pedido de reenvio parece resultar que as dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio se prendem, sobretudo, com a eventual violação dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal em que assenta a Diretiva IVA. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se um sistema nos termos do qual o IVA devido por um sujeito passivo não é determinado com base em todas as operações individuais por ele efetuadas, mas numa estimativa do seu volume de negócios global, não pode afetar negativamente a capacidade desse sujeito passivo para, por um lado, deduzir o IVA pago a montante e, por outro, fazer «repercutir» o IVA a jusante sobre os seus clientes. Em particular, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que o sujeito passivo continua responsável pelo pagamento do montante integral do imposto que as autoridades fiscais consideram ser devido, incluindo pelas partes desse imposto que deveria ter faturado aos seus clientes.

23. Neste contexto, dada a referida concisão do pedido de reenvio e as observações não particularmente pormenorizadas do Governo italiano, centrarei a minha análise nessas questões específicas, pondo de parte outros elementos que não foram expressamente levados ao conhecimento do Tribunal de Justiça e, por conseguinte, discutidos pelas partes.

24. Antes de analisar essas questões, parece-me, todavia, útil descrever resumidamente como a legislação nacional em causa no processo principal funciona.

A. Os estudos setoriais

25. Tanto quanto percebi, os estudos setoriais em causa no processo principal são elaborados e aprovados pelo Ministério das Finanças italiano, uma vez ouvidas as associações comerciais e profissionais pertinentes.

26. Esses estudos têm por base análises económicas e estatísticas e técnicas matemáticas, e são utilizados para fazer uma estimativa dos rendimentos prováveis de certas categorias de sujeitos passivos. Isso é realizado mediante a identificação da capacidade potencial dessas categorias de sujeitos passivos para gerar receitas, tendo em conta os fatores internos e externos que possam afetar essa capacidade (como o calendário da atividade em causa, a situação do mercado, etc.). Mais concretamente, os estudos setoriais são elaborados analisando,

relativamente a cada categoria, a relação entre variáveis contabilísticas e variáveis estruturais, tanto internas da empresa (processo de produção, área de vendas, etc.) como externas (evolução tendencial da procura, níveis de preços, concorrência). Os estudos setoriais têm igualmente em consideração as características da área territorial onde os sujeitos passivos operam.

27. Os estudos setoriais podem ser utilizados pelos sujeitos passivos como ponto de referência quando apresentam a sua declaração à Administração fiscal, e são igualmente utilizados por esta última para efeitos de controlo. O estudo setorial aplicável a uma dada situação é a que conta para efeitos da «atividade principal» do sujeito passivo: a atividade que tenha gerado o montante mais elevado de receitas para o sujeito passivo no período em causa.

B. Quadro geral

28. Tendo ilustrado as principais características da legislação nacional em causa, considero útil recordar brevemente as disposições relevantes do direito da União, bem como a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre essas disposições. Com efeito, num certo número de casos, o Tribunal já clarificou diversos aspetos da legislação relativa ao IVA que são importantes no presente processo.

1. Papel dos sujeitos passivos e matéria coletável

29. Em primeiro lugar, convém sublinhar que o princípio de base do sistema do IVA consiste no facto de ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final. Consequentemente, a matéria coletável do IVA a cobrar pelas autoridades tributárias *não pode ser superior* à contrapartida paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai sobre esse consumidor. Com efeito, o IVA não onera os sujeitos passivos, mas, ao intervirem no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, qualquer que seja o número de transações que tenham lugar, estes apenas são obrigados, em cada fase desse processo, a cobrar o imposto por conta da Administração fiscal e a entregar a esta os respetivos montantes (7).

30. O artigo 73.º da Diretiva IVA prevê que o valor tributável, no que respeita a entregas de bens e prestações de serviços, é tudo aquilo que constitui o valor da contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber por parte do adquirente (8). Essa contrapartida constitui, portanto, o valor subjetivo, isto é, o valor realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objetivos (9). Caso as autoridades tributárias decidissem cobrar um montante superior ao efetivamente pago pelo consumidor final, o princípio da neutralidade do IVA relativamente aos sujeitos passivos não seria respeitado (10).

31. A fim de garantir a perfeita neutralidade do sistema relativamente aos sujeitos passivos, a Diretiva IVA prevê um regime de deduções destinado a garantir que não lhes sejam cobrados montantes de IVA indevidos. Um elemento de base do sistema do IVA consiste, assim, no facto de, em cada transação, este imposto só ser exigível após dedução do montante do IVA que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e serviços (11).

2. Obrigações dos sujeitos passivos

32. Em segundo lugar, nos termos do artigo 242.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração fiscal. O artigo 244.º da referida Diretiva também exige aos sujeitos passivos que velem por que sejam armazenadas cópias das faturas emitidas e recebidas por eles. Além disso, nos termos do artigo 250.º, n.º 1, da mesma diretiva, os sujeitos passivos devem

apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do imposto devido ao Estado.

33. Como o Tribunal de Justiça tem declarado de forma constante, resulta dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA e do artigo 4.º, n.º 3, TFUE que os Estados-Membros têm a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e lutar contra a fraude. Comportamentos fraudulentos do sujeito passivo, como a dissimulação de entregas e de receitas, não podem obstar à cobrança do IVA. Incumbe às instituições nacionais agirem de forma a restabelecer a situação tal como existiria na inexistência de fraude fiscal (12).

34. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que, fora dos limites que fixam, as disposições do artigo 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, e, conferem, assim, a estes últimos, uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a alcançar os objetivos acima mencionados. Contudo, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos (proporcionalidade) e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (13).

35. Os mesmos princípios são aplicáveis no que diz respeito às sanções que os Estados-Membros podem impor em caso de violação das obrigações decorrentes da legislação em matéria de IVA. Na inexistência de um regime de sanções na Diretiva IVA, os Estados-Membros conservam a possibilidade de escolher as sanções que considerem adequadas. Todavia, estão obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais. Em particular, essas sanções não podem violar o princípio da proporcionalidade (14) e pôr em causa a neutralidade do IVA (15).

C. Questões suscitadas no presente processo

36. Analisarei as questões suscitadas pelo presente processo tendo em conta este quadro. Contudo, limitar-me-ei a analisar a questão de saber se uma legislação nacional que permite às autoridades tributárias determinarem o imposto devido por um sujeito passivo, relativamente ao qual se presume não ter declarado a totalidade de IVA devido, através de um método indiciário baseado em estudos setoriais é, por si só, contrária aos princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal.

37. Com efeito, devido à repartição de competências entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, é a estes últimos que cabe determinar, à luz das orientações dadas pelo primeiro, se a aplicação concreta dessa legislação num caso específico pode infringir tais princípios, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal (16).

1. Princípio da proporcionalidade

38. No que se refere ao princípio da proporcionalidade, explicarei seguidamente as razões pelas quais entendo que um sistema como o previsto na legislação nacional em causa não excede o que é necessário para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido e para evitar a fraude.

39. Em primeiro lugar, importa recordar que, em caso de fraude ou de evasão fiscais, as autoridades tributárias podem – e, possivelmente, devem – ignorar as declarações de IVA apresentadas pelo sujeito passivo e, se for caso disso, afastar-se dos resultados da contabilidade mantida por ele. As autoridades tributárias devem calcular o montante do IVA devido pelo sujeito

passivo com base nas operações que realmente efetuou, mesmo que nenhuma fatura tenha sido emitida e não exista registo dessas operações na sua contabilidade.

40. Na minha opinião, para combater de forma eficaz a evasão fiscal decorrente da «economia paralela», as autoridades tributárias poderão muitas vezes ter de recorrer a métodos indiciários, ou a um certo número de presunções, para fazer uma estimativa dos resultados económicos de sujeitos passivos suspeitos de ter cometido erros ou irregularidades. Especialmente nos casos em que não existam rastros em suporte papel que permitam reconstituir a realidade, parece quase inevitável que, por vezes, as autoridades tributárias possam considerar demonstrados, à primeira vista, factos que parecem muito prováveis tendo em conta todas as circunstâncias pertinentes.

41. Não existe, na minha opinião, qualquer razão para que as autoridades tributárias não possam, neste contexto, recorrer a dados económicos e estatísticos para gerar índices de referência realistas e detetar eventuais anomalias. A utilização dos estudos setoriais como instrumento para identificar sujeitos passivos que *possam* não ter declarado a totalidade de IVA devido e avaliar os montantes *eventualmente* em dívida parece, a este título, abrangida pela margem de manobra que a Diretiva IVA confere aos Estados-Membros para garantirem a cobrança da totalidade do IVA devido e evitar a fraude.

42. É quase desnecessário assinalar, contudo, que as decisões finais da Administração fiscal sobre qualquer saldo remanescente do imposto devem refletir fielmente a realidade dos resultados económicos dos sujeitos passivos. Por outras palavras, qualquer ajustamento efetuado pela autoridade tributária deve, evidentemente, ser correto em si mesmo. Para que isso se verifique, no caso de ser utilizado um método indiciário para calcular o volume de negócios de um sujeito passivo, esse método deve ser suscetível de conduzir a resultados fiáveis. Mais especificamente, se forem utilizados estudos setoriais para estabelecer certas presunções, esses estudos devem, por conseguinte, ser exatos, fiáveis e atualizados.

43. Com efeito, tal como acima referido, independentemente de quaisquer sanções que possam ser legitimamente impostas por fraude e evasão fiscais, as autoridades tributárias não podem exigir, a título de IVA não declarado, mais do que o montante que um sujeito passivo recebeu (ou deveria ter recebido) dos seus clientes. As autoridades tributárias não podem confundir a cobrança do IVA não pago com a imposição de sanções em caso de violação das normas do IVA. Esses instrumentos são distintos, de natureza diferente e com diferentes funções (17).

44. Assim, quando não existem dados precisos relativos às operações tributáveis pertinentes, os Estados-Membros devem recorrer a instrumentos processuais que permitam conciliar a necessidade de identificar o IVA não declarado e de facilitar o respetivo cálculo com a exigência de que os montantes reclamados como não pagos sejam tão aproximados quanto possível e não ultrapassem os que são autorizados ao abrigo do artigo 73.º da Diretiva IVA (18). Esta posição parece ser confirmada pelo considerando 59 da Diretiva IVA, que reconhece expressamente a margem de manobra de que os Estados-Membros podem beneficiar, dentro de certos limites e em determinadas condições, a fim de adotar medidas destinadas a simplificar a cobrança de impostos e a combater a evasão fiscal.

45. Neste contexto, uma legislação nacional que permitisse às autoridades tributárias estabelecer a existência de IVA não declarado e determinar o seu montante unicamente (ou principalmente) com base em presunções resultantes de discrepâncias entre as receitas declaradas pelo sujeito passivo e as receitas estimadas com base num estudo setorial não garantiria, na minha opinião, o justo equilíbrio entre essas duas exigências. Por um lado, é certo que um sistema dessa natureza permitiria simplificar a tarefa da Administração fiscal de cobrar impostos e prevenir a evasão fiscal. Por outro lado, contudo, dificilmente conseguiria dar uma

imagem verdadeira da realidade económica em cada situação individual. Tal conduziria, com toda a probabilidade, a erros frequentes, muitas vezes em detrimento dos sujeitos passivos. Um sistema deste tipo poderia, conseqüentemente, ir além do necessário para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido e para evitar a fraude.

46. À luz dos elementos dos autos não parece, contudo, ser esse o caso da legislação nacional em causa no processo principal. Vejo duas razões principais pelas quais essa legislação não se afigura controversa na perspetiva da proporcionalidade.

47. Em primeiro lugar, de acordo com a interpretação dos órgãos jurisdicionais italianos, da legislação nacional em causa decorre que os estudos setoriais somente indiciam uma possível irregularidade nas declarações do sujeito passivo. Assim, uma discrepância significativa em relação aos resultados desses estudos não conduz automaticamente a uma decisão desfavorável das autoridades. Apenas pode dar lugar à abertura de um processo de natureza contraditória para definir a verdadeira situação económica do sujeito passivo. Deste modo, é a revisão e a «correção»; desses resultados, à luz dos elementos apresentados pelo sujeito passivo que permite às autoridades tributárias determinar se numa situação concreta houve evasão fiscal e apurar o montante devido. Em especial, a participação do sujeito passivo em causa no procedimento administrativo – para o qual lhe deve ser concedido tempo suficiente para preparar a sua defesa – é, segundo a jurisprudência nacional, uma formalidade essencial da legalidade da avaliação da Administração fiscal (19).

48. Em segundo lugar, a discrepância entre os dados económicos declarados por um sujeito passivo e os que possam resultar da aplicação de um estudo setorial não dão origem a uma presunção *jurídica*. Com efeito, a aplicação do estudo setorial a uma situação específica apenas pode dar origem a uma presunção *simples* («presunzione semplice»), na aceção do artigo 2729.º, n.º 1, do Codice Civile (Código Civil italiano). Nos termos desta disposição, a apreciação dessas presunções é deixada à «prudência do juiz», que apenas as admite quando são «graves, precisas e concordantes».

49. Conseqüentemente, a aplicação do estudo setorial a uma situação específica não implica uma verdadeira inversão do ónus da prova: continua a caber à Administração fiscal o ónus de provar, de forma suficiente, à luz dos critérios legais aplicáveis, qualquer violação alegadamente cometida pelo sujeito passivo. Todavia, a aplicação do estudo setorial implica a obrigação de produção de prova por parte do sujeito passivo: tem de apresentar argumentos e documentos que justifiquem a razão da discrepância entre os seus resultados e aqueles que seriam normalmente esperados de uma atividade semelhante. Segundo a minha interpretação, a Administração fiscal deve ter em conta esses elementos e, se não ficar convencida, deve justificar os respetivos motivos na sua avaliação final. Em caso de litígio daí decorrente, cabe ao juiz, em última instância, apreciar livremente os elementos invocados por ambas as partes, sem estar vinculado a nenhuma presunção.

50. Dito isto, importa ter em mente que as normas nacionais sobre a cobrança de IVA não declarado constituem a execução das disposições da Diretiva IVA e devem, como tal, ser interpretadas e aplicadas em conformidade com a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») (20).

51. Em meu entender, este é um aspeto importante no caso em apreço. Com efeito, uma legislação como a que está em causa no processo principal representa um aumento não despidendo dos poderes da administração relativamente aos sujeitos passivos. No que respeita a determinados sujeitos passivos, a Administração pode formular certas presunções à primeira vista, recorrendo a dados económicos e estatísticos que não dizem respeito a esses sujeitos passivos. A meu ver, para que esse sistema possa ser proporcionado, é necessário garantir a sua

estrita conformidade com os artigos 47.º («Direito à ação e a um tribunal imparcial») e 48.º («Presunção de inocência e direitos de defesa») da Carta.

52. Isto significa, em primeiro lugar, que antes da adoção pelas autoridades tributárias de uma medida que venha a causar prejuízo a um sujeito passivo se deve permitir a esta pessoa dar a conhecer eficazmente o seu ponto de vista sobre a informação em que as autoridades pretendem basear a sua decisão. Deve ser-lhe dado tempo suficiente para preparar a sua defesa (21). Em segundo lugar, a avaliação realizada pelas autoridades tributárias deve ser passível de recurso perante um órgão jurisdicional que analise todas as questões de facto e de direito invocadas pelo sujeito passivo.

53. A este respeito, no que se refere à aplicação do estudo setorial, considero que um sujeito passivo deve, nomeadamente, poder contestar a exatidão intrínseca desse estudo (22) e/ou a sua pertinência para a apreciação da sua situação específica (por exemplo, devido a elementos que foram ou não tomados em conta no estudo e que podem afetar as respetivas estimativas geradas).

54. Neste contexto, uma questão fundamental prende-se, obviamente, com os critérios que o sujeito passivo está obrigado a preencher para satisfazer o ónus da prova que sobre ele impende e ilidir a presunção simples que resulta da aplicação do estudo. A meu ver, esses critérios devem ser estabelecidos em função dos elementos recolhidos pela Administração fiscal em apoio dos resultados do estudo: quanto mais numerosos e mais credíveis forem esses elementos, mais elevado será o nível da prova cujo ónus impende sobre o sujeito passivo, e vice-versa.

55. Neste contexto, importa não esquecer, contudo, que todas as empresas não só estão sujeitas a riscos e incertezas, como também podem ser afetadas por acontecimentos fortuitos significativos. Nem todas as situações de perdas de receitas ou de resultados negativos de uma empresa podem ser facilmente previsíveis *ex ante* e logicamente justificados *ex post* (ainda menos provadas, de forma jurídica bastante, no âmbito de um processo jurisdicional). Para ilidir a presunção decorrente da aplicação de um estudo setorial, um sujeito passivo pode, assim, ser obrigado a provar factos negativos (como a falta ou o baixo número de operações tributáveis num determinado período), o que, em determinadas circunstâncias, pode ser um exercício bastante difícil. O órgão jurisdicional nacional chamado a pronunciar-se deve, por conseguinte, tomar em consideração este aspeto ao apreciar os argumentos e os elementos de prova apresentados pelo sujeito passivo para impugnar uma avaliação assente, nomeadamente, num estudo que tem por base dados económicos e estatísticos.

56. Assim, considero que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal não constitui, por si só, uma violação do princípio da proporcionalidade, desde que seja aplicada em conformidade com os artigos 47.º e 48.º da Carta.

2. Princípio da neutralidade fiscal

57. No que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal, não vejo qualquer motivo para considerar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui, em si mesma, uma violação desse princípio, principalmente por duas razões.

58. Por um lado, nada obsta a que um sujeito passivo objeto de uma liquidação extraordinária de imposto com base na aplicação de um estudo setorial solicite a dedução do montante global de IVA pago a montante do qual disponha de provas suficientes. Por outras palavras, não vejo por que razão a capacidade da Administração fiscal para determinar e quantificar o IVA não declarado através, designadamente, de presunções resultantes de estudos setoriais teria impacto sobre o direito do sujeito passivo à dedução.

59. Em todo o caso, decorre do princípio acima referido que as autoridades tributárias são obrigadas a obter uma imagem fiel da situação económica dos sujeitos passivos e ? independentemente de qualquer sanção que possa ser aplicada ? não podem reclamar a título de imposto não pago mais do que aquele que é efetivamente devido.

60. Por outro lado, também não estou convencido pelo argumento da «repercussão», suscitado no despacho de reenvio. Em caso de evasão fiscal, o IVA reclamado pela Administração fiscal constitui a fração da contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo no âmbito da operação não declarada, que corresponde à taxa de IVA aplicável (23).

61. Em todo o caso, numa situação como a que está em causa no processo principal, um sujeito passivo responsável por fraude ou evasão fiscais não pode invocar o princípio da neutralidade, comparando a sua situação à de um sujeito passivo que tenha cumprido devidamente as suas obrigações nos termos da legislação da UE e da legislação nacional em matéria de IVA. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão *Maya Marina*, os sujeitos passivos que tenham cometido uma fraude fiscal que consista, nomeadamente, em dissimular operações tributáveis e as receitas correspondentes não estão numa situação comparável à dos sujeitos passivos que respeitam as suas obrigações em matéria de contabilidade, de declaração e de pagamento do IVA. Nestas condições, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser validamente invocado por um sujeito passivo que tenha intencionalmente participado nessa fraude fiscal e posto em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (24).

62. Face ao exposto, considero que um regime como o previsto na legislação nacional em causa também não constitui, em si mesmo, uma violação do princípio da neutralidade fiscal.

IV. Conclusão

63. Em conclusão, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pela Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Tribunal Tributário da Província de Reggio Calabria, Itália) da seguinte forma:

Os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal em que assenta a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não se opõem a uma legislação nacional que permite às autoridades determinar o imposto devido por um sujeito passivo, relativamente ao qual se presume não ter declarado a totalidade de imposto sobre o valor acrescentado devido, através de um método indiciário baseado em estudos setoriais, que fazem uma estimativa das receitas de determinadas categorias de sujeitos passivos, desde que essa legislação seja aplicada em conformidade com o disposto nos artigos 47.º e 48.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio estabelecer se a aplicação concreta dessa legislação num caso específico viola esses princípios, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal.

- 1 Língua original: inglês.
- 2 JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA».
- 3 Gazzetta Ufficiale n.º 268 de 16 de outubro de 1973.
- 4 Gazzetta Ufficiale n.º 292 de 11 de novembro de 1972.
- 5 Gazzetta Ufficiale n.º 203 de 30 de agosto de 1993.
- 6 Gazzetta Ufficiale n.º 110 de 14 de maio de 1998.
- 7 V., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, n.os 19 e 22.
- 8 V. Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Finanzamt Bingen?Alzey*, C?462/16, EU:C:2017:1006, n.o 31 e jurisprudência referida.
- 9 V. Acórdão de 7 de novembro de 2013, *Tulic? e Plavo?in*, C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 33 e jurisprudência referida.
- 10 V. neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, n.os 24 e 28.
- 11 V., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, n.º 23.
- 12 Acórdão de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, n.os 41 e 42 e jurisprudência referida.
- 13 *Idem*, n.os 43 e 44.
- 14 Acórdão de 19 de julho de 2012, *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 44.
- 15 Acórdão de 20 de junho de 2013, *Rodopi?M 91*, C?259/12, EU:C:2013:414, n.º 32.
- 16 V., neste sentido, Acórdãos de 28 de julho de 2016, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 36, e de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 46.
- 17 V., neste sentido, Acórdãos de 15 de janeiro de 2009, *K? 1*, C?502/07, EU:C:2009:11, n.os 18 e 19; de 19 de julho de 2012, *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 49; e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, n.º 52.
- 18 V., por analogia, Acórdãos de 10 de julho de 2008, *Koninklijke Ahold*, C?484/06, EU:C:2008:394, n.º 39, e de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 48.
- 19 V., em especial, acórdãos n.os 26635, 26636, 26637 e 26638, de 18 de dezembro de 2009, e n.º 18184, de 29 de julho de 2013 da Corte suprema di cassazione, Sezioni Unite (Supremo Tribunal de Cassação, Pleno das Secções).
- 20 V., neste sentido, Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, n.º 27.

21 V., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2014, *Kamino International LogisticseDatema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 e C?130/13, EU:C:2014:204, n.os 30, 33 e 38 e jurisprudência referida.

22 Por esta razão, considero indispensável que exista um elevado grau de transparência no que diz respeito ao método seguido na elaboração do estudo e aos elementos e critérios utilizados.

23 V. artigos 73.º, 78.º, alínea a), e 96.º da Diretiva IVA.

24 Acórdão de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, n.º 49.