

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 22 de abril de 2021 (1)

Processo C-80/20

Wilo Salmson France SAS

contra

**Agência Nacional de Administrare Fiscal ? Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,**

**Agência Nacional de Administrare Fiscal ? Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București ? Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunalul București (Tribunal Regional de
Bucareste, Roménia)]

«Pedido de decisão prejudicial – Direito fiscal – Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) –
Diretiva 2006/112/CE – Artigo 167.º e artigo 178.º, alínea a) – Constituição do direito à dedução –
Período em que se verifica a constituição do direito à dedução – Possuir uma fatura como
pressuposto material – Distinção em relação aos requisitos formais da dedução – Diretiva
“Reembolso” (Diretiva 2008/9/CE) – Artigo 14.º, n.º 1, alínea a), e artigo 15.º – Caráter definitivo
de uma decisão de indeferimento não impugnada – Consequências jurídicas da anulação de uma
fatura e da emissão de uma nova fatura»

I. Introdução

1. Em 2012, uma empresa apresentou na Roménia um pedido de reembolso segundo o qual, no exercício de 2012, apenas existia uma fatura que muito provavelmente não estava correta. Após o pedido de reembolso relativo a 2012 ter sido indeferido, esta fatura foi anulada e foi emitida nova fatura em 2015. Subsequentemente, foi apresentado um novo pedido de reembolso relativo a 2015, sobre o qual se deve decidir. O órgão jurisdicional de reenvio coloca agora a questão de saber sobre qual a data em que se constituiu a dedução e qual a data em que deveria ter sido apresentado o pedido de reembolso.

2. O Tribunal de Justiça tem aqui a oportunidade de responder a uma das questões práticas mais importantes que se coloca em matéria de IVA: possuir uma fatura é condição essencial para o direito à dedução de uma empresa?

3. Em caso de resposta afirmativa a esta questão, possuir essa fatura também releva para o período da tributação, no qual devem ser feitos a dedução ou o pedido de reembolso. Se a fatura original vier a ser retificada mais tarde, e caso se admita o efeito retroativo desta retificação, a data em que se possui a fatura incorreta (neste caso, 2012) é decisiva, caso contrário, será decisiva a data em que se possui a fatura retificada (neste caso, 2015). Por outro lado, em caso de resposta negativa à questão acima referida, é apenas decisiva a realização da prestação (neste caso, 2012).

4. Se a dedução estiver sujeita a determinados limites temporais (quer se trate de prazos determinados para a apresentação do pedido, tal como no presente caso os aplicáveis no âmbito do processo de reembolso previsto na Diretiva 2008/9, quer se trate de prazos de prescrição), é relevante o momento em que estes prazos começam a correr. Relacionada com esta está a questão de saber se existe um momento temporal específico no qual o sujeito passivo deve pedir a dedução ou se pode escolher livremente o momento dessa dedução, solicitando à sua contraparte no contrato que lhe emita uma nova fatura e que anule a antiga. Acrescem questões de ordem processual, para o caso de o reembolso do imposto pago a montante já ter sido entretanto indeferido por decisão definitiva.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

— *Diretiva 2006/112*

5. O artigo 63.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2) (a seguir «Diretiva IVA») estabelece o momento em que ocorre o facto gerador do imposto e o imposto se torna exigível:

«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.»

6. O artigo 167.º da Diretiva IVA diz respeito à origem do direito à dedução e tem o seguinte teor:

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

7. Por seu turno, o artigo 178.º desta diretiva regula o exercício do direito à dedução:

«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;

[...]

f) Quando tenha de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou adquirente em caso de aplicação dos artigos 194.º a 197.º e 199.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

8. O artigo 219.º da Diretiva IVA diz respeito a alterações de faturas e, a esse propósito, determina o seguinte:

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

9. Por sua vez, o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA regula o âmbito material da dedução:

«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.»

10. O artigo 169.º, alínea a), desta diretiva amplia este direito à dedução:

«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.»

11. O artigo 170.º, da Diretiva IVA esclarece a este respeito que o sujeito passivo tem também direito ao reembolso mesmo que não exista a possibilidade de dedução:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do artigo 1.º da Diretiva 86/560/CEE [...], do ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE [...] e do artigo 171.º da presente diretiva, 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»

12. O artigo 171.º, n.º 1, da Diretiva IVA diz respeito ao procedimento de reembolso aos sujeitos passivos que não efetuam operações internas:

«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/CE.»

13. O artigo 5.º da Diretiva 2008/9/CE 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 noutro Estado-Membro (3) (a seguir, «Diretiva Reembolso») clarifica a relação desta diretiva com a Diretiva IVA.

«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 ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, 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 2006/112/CE;
- b) Operações pelas quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.

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 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.»

14. O artigo 10.º da Diretiva Reembolso permite uma ampliação dos documentos a juntar ao pedido a apresentar ao Estado-Membro do reembolso.

«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».

15. O artigo 14.º, da Diretiva Reembolso diz respeito ao teor do pedido de reembolso:

«1. 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; [...]

16. O artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva Reembolso regula as especificações em matéria de prazos para a apresentação do referido pedido de reembolso.

«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 [...]

17. O artigo 23.º Diretiva Reembolso diz respeito ao indeferimento do pedido de reembolso:

«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. [...]»

B. Direito Romeno

18. O artigo 145.º da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário, a seguir, «Código Tributário») regula o direito dos sujeitos passivos à dedução do IVA sobre as aquisições.

19. O artigo 146.º do Código Tributário prevê que, para o exercício desse direito, o sujeito passivo deve possuir uma fatura.

20. Nos termos do artigo 147.º² n.º 1, alínea a), do Código Tributário, o sujeito passivo que não esteja estabelecido na Roménia mas noutro Estado?Membro, e não esteja registado para efeitos de IVA nem seja obrigado a registar?se na Roménia, pode beneficiar do reembolso do IVA pago nas importações e aquisições de bens/serviços efetuadas na Roménia.

21. O n.º 49, parágrafo 15, do Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (decreto do Governo n.º 44/2004 relativo às normas de execução do Código Tributário) prevê que o pedido de reembolso se «[refere] às aquisições de bens ou serviços faturados no período de reembolso, pagas até à data do pedido de reembolso. As faturas que não forem pagas até à data do pedido de reembolso são incluídas nos pedidos de reembolso relativos aos períodos em que forem pagas».

22. Nos termos do n.º 49, parágrafo 16, deste decreto do Governo, «[a]lém das operações referidas no parágrafo 15, [...] o pedido de reembolso pode também dizer respeito a faturas ou documentos de importação não abrangidos por pedidos de reembolso anteriores e referentes a operações concluídas durante o ano civil em questão».

III. Processo principal

23. A ZES Zollner Electronic SRL (a seguir «ZES»), uma sociedade estabelecida e registada para efeitos de IVA na Roménia, forneceu à Pompas Salmson SAS produtos fabricados na Roménia. A Pompas Salmson é uma sociedade com direito a dedução que tem a sede da sua atividade económica em França. Não tem sede na Roménia e não está registada na Roménia para efeitos de IVA.

24. A Pompas Salmson também celebrou com a ZES um contrato de compra e venda que tem por objeto a aquisição de equipamento de produção. A ZES vendeu este equipamento à Pompas Salmson que, em seguida, o colocou à disposição da ZES para o utilizar no processo de produção dos bens entregues posteriormente à Pompas Salmson (o denominado *tooling*).

25. Para a venda deste equipamento de produção à Pompas Salmson, a ZES emitiu as respetivas faturas com IVA em 2012. Não é claro se e quando estas faturas foram pagas pela Pompas Salmson.

26. A Pompas Salmson pediu o reembolso do IVA pago na Roménia, nos termos da Diretiva

Reembolso e do artigo 1472, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, em conjugação com o n.º 49 do Decreto do Governo n.º 44/2004.

27. Por Decisão de 14 de janeiro de 2014, a autoridade tributária romena indeferiu o pedido de reembolso relativo ao período entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2012, no montante de 449 538,38 Lei romenos (RON) (aproximadamente 92 000 euros), por motivos relacionados com a documentação que acompanhava o pedido e, aparentemente (4), a não conformidade das faturas apenas com as disposições legislativas. Segundo afirma a Roménia nas suas observações, faltava a prova do pagamento das faturas apresentadas, a qual, nos termos do regime jurídico em vigor naquela data, ainda era exigida. As faturas em si mesmas estavam todas corretas.

28. Em todo o caso, a ZES anulou as faturas originalmente emitidas (em 2012) e emitiu, em 2015, novas faturas relativas à venda do equipamento de produção.

29. Em 2014, a Pompas Salmson foi incorporada na Wilo France SAS. Este procedimento deu origem à Wilo Salmson France SAS (a seguir, recorrente).

30. Em novembro de 2015, a recorrente pediu o reembolso do IVA com fundamento nas novas faturas emitidas pela ZES no período de 1 de agosto de 2015 a 31 de outubro de 2015. A autoridade tributária indeferiu o pedido de reembolso do IVA, alegando que a recorrente não respeitou o disposto no n.º 49, parágrafo 16, do Decreto do Governo n.º 44/2004 e que já tinha pedido o reembolso das faturas.

31. Em 13 de junho de 2016, a recorrente apresentou uma reclamação contra esta decisão, que a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DRFP) Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Direc?o?Geral Regional das Finan?as P?blicas de Bucareste – Administra?o? Tribut?ria dos Contribuintes N?o Residentes, Rom?nia) indeferiu, considerando que o IVA em rela?o?o ao qual era pedido o reembolso j? tinha sido anteriormente objeto de outro pedido de reembolso e que as opera?o?es para as quais se pedia o reembolso do IVA diziam respeito a 2012 e n?o a 2015. A recorrente interp?o? recurso contra esta decis?o?.

IV. Pedido de decis?o? prejudicial e tramita?o? no Tribunal de Justi?a

32. Por Despacho de 19 de dezembro de 2019, o Tribunalul Bucure?ti (Tribunal Regional de Bucareste, Rom?nia) submeteu ao Tribunal de Justi?a as seguintes quest?o?es para decis?o? prejudicial:

«1. No que se refere ? interpreta?o?o do artigo 167.º, em conjugação com o artigo 178.º da Diretiva 2006/112/CE: existe uma distin?o?o entre o momento em que se constitui o direito ? deduç?o?o e o momento em que esse direito ? exercido, tendo em conta o modo de funcionamento do sistema de IVA?

Para este efeito ? preciso esclarecer se o direito ? deduç?o?o do IVA pode ser exercido sem que exista uma fatura fiscal (v?lida) emitida para as aquisi?o?es de bens efetuadas.

2. No que se refere ? interpreta?o?o das mesmas disposi?o?es em conjugação com o disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2008/9/CE: qual ? o ponto de refer?ncia processual para apreciar a regularidade do exerc?cio 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 parte, da Diretiva 2008/9 em conjugação com o artigo 167.º e o artigo 178.º da Diretiva 2006/112: 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, no caso de a fatura correta ser emitida no período do pedido?»

33. No processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas a Roménia e a Comissão Europeia.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

34. A Roménia contesta a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial, alegando que o órgão jurisdicional de reenvio não expôs corretamente a matéria de facto do processo principal. No entender da Roménia, o pedido de reembolso apresentado em 2012 não foi indeferido com fundamento em deficiências das faturas, mas em falta de prova do pagamento das faturas, prova que era ainda exigida nos termos do regime jurídico (nacional) em vigor naquela data. Nos termos do regime transitório, estes pedidos podiam ter sido novamente apresentados até 30 de setembro de 2014, desta vez sem a prova do pagamento. A recorrente não o fez. Não estando em presença de uma fatura com erros, entende que todas as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio são obsoletas e que o Tribunal de Justiça não pode fornecer uma resposta útil às mesmas.

35. O Tribunal de Justiça vê dificultada a correta interpretação do direito da União se a matéria de facto não for corretamente apresentada. Não havendo erro na fatura, não se coloca, tal como a Roménia alega com razão, nenhuma das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio. Aliás, fica por esclarecer qual era concretamente a eventual deficiência das faturas que motivou o indeferimento do pedido de reembolso em 2012. Contudo, para responder às questões submetidas, importa saber se as faturas estavam isentas de erros, se apenas faltava a data nas faturas ou se, por exemplo, as mesmas nem sequer apresentavam o IVA em separado.

36. No entanto, é jurisprudência constante que, no âmbito do procedimento previsto no artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, este apenas está habilitado a pronunciar-se sobre a interpretação ou a validade de um diploma de direito da União a partir dos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional (5). Por conseguinte, no que respeita, em especial, aos pretensos erros

factuais de que enferma a decisão de reenvio, não compete ao Tribunal de Justiça mas ao órgão jurisdicional nacional estabelecer os factos que deram origem ao litígio e tirar deles as consequências para a decisão que tem de proferir (6).

37. Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível e que se deve responder às questões prejudiciais com fundamento no pressuposto, cuja procedência, no entanto, deve ainda ser apreciada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de que o pedido de reembolso de 2012 foi indeferido com base em faturas com erros.

B. Quanto às questões prejudiciais

38. O presente pedido de decisão prejudicial diz respeito a um pedido de reembolso apresentado ao abrigo da Diretiva 2008/9 e que foi indeferido em 2012. Este pedido foi apresentado novamente em 2015, depois de as faturas originais, datadas de 2012, terem sido anuladas e novamente emitidas em 2015. Resumidamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, com as suas quatro questões, qual a data correta para o reembolso do IVA suportado pela beneficiária da prestação (a recorrente), relativo aos fornecimentos realizados em 2012, através do pagamento do preço.

39. Embora apenas as segunda a quarta questões prejudiciais digam respeito à Diretiva Reembolso, ao passo que a primeira questão prejudicial diz respeito à data do exercício do direito à dedução, também importa responder a esta última questão, como questão necessária que é, contrariamente ao que entende a Comissão.

40. Conforme o Tribunal de Justiça já esclareceu por diversas vezes, a Diretiva Reembolso não tem por objetivo determinar as condições de exercício nem a extensão do direito ao reembolso. Com efeito, nos termos do artigo 5.º, segundo parágrafo, da Diretiva Reembolso, sem prejuízo do artigo 6.º da mesma, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva IVA, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso (7). A Diretiva IVA define, assim, o direito material ao abrigo do seu artigo 170.º e a Diretiva Reembolso regula o processo de realização deste direito material ao abrigo desse artigo 170.º, no caso concreto, no que diz respeito aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso (na aceção do artigo 3.º da Diretiva Reembolso) (8).

41. Consequentemente, o direito ao reembolso nos termos da Diretiva Reembolso de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro é o reflexo do direito de dedução de um sujeito passivo estabelecido no Estado-Membro onde a prestação é realizada (9).

42. Por esse motivo, é determinante saber o momento em que o direito à dedução se constituiu, à luz do artigo 167.º e seguintes da Diretiva IVA, e deveria ter sido exercido pela recorrente. Daqui resulta então a resposta à questão por detrás de todas as questões prejudiciais, a de saber se a recorrente, no presente caso, exerceu, no período de reembolso correto na aceção do artigo 14.º da Diretiva 2008/9 (e dentro do prazo previsto no artigo 15.º da Diretiva 2008/9), neste caso em 2015, a dedução do fornecimento do equipamento de produção efetuado em 2012.

43. Para o órgão jurisdicional, esta questão coloca-se, em especial, porque as faturas originais (e, aparentemente, erradas) de 2012, relativas aos fornecimentos efetuados, foram anuladas em 2012 e reemitidas em 2015. Neste sentido, a resposta a todas as questões prejudiciais está relacionada com a importância que a fatura reveste para a dedução (v. a este respeito, ponto C). Com efeito, se uma fatura nem sequer for necessária, não é decisivo saber se está errada nem se foi anulada e corretamente reemitida.

44. Por conseguinte, importa começar por esclarecer a importância da fatura para a dedução (v. a este respeito, pontos C.1. e C.2.). Em seguida, saber se *possuir uma fatura*, como exigido no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, é um requisito da dedução, conforme declarou o Tribunal de Justiça nos Acórdãos Volkswagen (10) e Biosafe (11) ou se este critério se tornou obsoleto em virtude da decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão V?dan (12) (v. a este respeito, ponto C.3.). Em seguida, importa decidir sobre se o facto de esta fatura estar errada e ter sido anulada pelo prestador, tendo sido reemitida em 2015, altera esta situação (v. a este respeito, ponto C.4.). No entanto, contrariamente ao que a Comissão parece entender, para este efeito, além dos aspetos de direito material (v. a este respeito, ponto C.4.a.), também devem ser considerados os aspetos de direito processual (v. a este respeito, ponto C.4.b.), para ter em conta o prazo para a apresentação do pedido, previsto no artigo 15.º da Diretiva Reembolso, e o carácter definitivo da decisão de indeferimento da autoridade tributária (v. artigo 23.º da Diretiva Reembolso) que não foi contestada.

45. Depois de esclarecidos estes pontos, as questões relativas ao período correto de reembolso na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso (segunda a quarta questões do pedido de decisão prejudicial) podem ser respondidas sem grandes dificuldades (v. a este respeito, ponto D.).

C. Quanto ao momento em que se constituiu o direito à dedução (primeira questão prejudicial)

46. Em face do exposto, importa esclarecer em que momento se constituiu o direito à dedução da recorrente. As dificuldades de definição do momento correto para o exercício do direito à dedução resultam da existência e da redação de duas normas, uma relativa à constituição do direito à dedução, estabelecida no artigo 167.º, da Diretiva IVA, e outra ao exercício do direito à dedução, prevista no artigo 178.º, alínea a), da mesma diretiva. É o que resulta muito claramente da primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

47. O artigo 167.º da Diretiva IVA prevê que o direito à dedução (do beneficiário da prestação) surge no momento em que o imposto dedutível (ou seja, a dívida tributária do prestador, nos termos do artigo 63.º, da Diretiva IVA) se torna exigível. Enquanto o artigo 167.º da Diretiva IVA tem, em princípio, por objeto o sincronismo entre a dívida tributária do prestador e a dedução por parte do beneficiário da prestação, o artigo 178.º da Diretiva IVA altera este princípio. Com efeito, o pressuposto para uma prestação bem sucedida não é apenas que a dívida tributária se tenha constituído na esfera do prestador, mas também que o beneficiário da prestação possua uma fatura. Para tanto, esta fatura deve ainda respeitar determinadas exigências de forma (tais como as do artigo 226.º da Diretiva IVA).

48. Por conseguinte, uma situação possível é o direito à dedução em conformidade com os artigos 167.º e 63.º da Diretiva IVA já se ter constituído com a realização da prestação. Neste caso, tal teria sido em 2012 e o pedido apresentado em 2015 seria definitivamente extemporâneo, nos termos do artigo 15.º, da Diretiva Reembolso. Com efeito, este prazo, tal como o Tribunal de Justiça já declarou diversas vezes (13), é um prazo de caducidade. Outra situação possível é aquela em que, nos termos do artigo 178.º da Diretiva IVA, o que releva é possuir uma fatura. Neste caso, o momento da constituição do direito à dedução tanto pode ter ocorrido em 2012 (data em que a fatura não necessita de respeitar todos os requisitos de forma estabelecidos no artigo 226.º da Diretiva IVA) ou em 2015, uma vez que nesta data existiu pela primeira vez uma fatura que, alegadamente, preenchia todos os requisitos do artigo 226.º

49. Entendo ser correta a segunda abordagem, que considera necessário possuir uma fatura, sendo certo que a inobservância de um requisito de forma não impede a dedução e também pode

ser retificada com efeitos retroativos. Em meu entender, há que proceder à distinção, designadamente, entre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento* (v., a este respeito, n.º 1, *infra*) e a constituição do direito à dedução *quanto ao seu montante* (v., a este respeito, n.º 2, *infra*). Uma análise mais atenta demonstra que só este entendimento está em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de faturas formalmente incorretas (v., a este respeito, n.º 3, *infra*). Daqui resulta que a anulação de uma fatura é possível à luz do direito civil, mas é irrelevante para efeitos de apreciação do período de constituição do direito à dedução (v., a este respeito, n.º 4, *infra*).

1. Constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento

50. Analisando cuidadosamente a jurisprudência do Tribunal de Justiça, conclui-se que, até ao momento, este se pronunciou sobretudo sobre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento*. Segundo essa jurisprudência, o direito à dedução e, logo, ao reembolso faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante (14). Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedido se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais (15). Pode haver uma exceção, se a violação dessas exigências formais tiver o efeito de impedir a prova certa de que as exigências materiais foram satisfeitas (16).

51. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA refere a dedução do «IVA devido ou pago», referindo-se ao IVA devido ou pago ao Estado pela empresa prestadora. No presente caso, o beneficiário não é devedor de IVA, mas deve à sua contraparte no contrato o preço acordado.

52. Esta norma esclarece o sentido e o objetivo da dedução. Devido à natureza de imposto sobre o consumo (17) do IVA e à técnica de tributação indireta, o beneficiário da prestação que tem o direito a realizar a dedução deve, através da dedução, ser desonerado do encargo do IVA nele repercutido através do preço e que é devido por um terceiro (o prestador).

53. Se se quiser levar a sério este raciocínio, o momento decisivo deveria ser, no fundo, o do pagamento efetivo do preço por parte da recorrente. Com efeito, é só nesse momento que a mesma também está efetivamente (indiretamente) sujeita ao IVA. Contudo, o disposto no artigo 167.º A da Diretiva IVA aponta para que o legislador da diretiva tenha previsto a dedução ainda antes do pagamento. Este artigo permite que a dedução se restrinja à data do pagamento, ainda que o imposto só se torne exigível com o recebimento do preço. Tal só faz sentido se, nos restantes casos, a dedução já for possível antes do pagamento do preço.

54. Assim, é evidente que o legislador da diretiva considerou a sujeição do beneficiário da prestação ao IVA mesmo antes do pagamento do preço, mas depois da realização da prestação. Neste momento, o direito à dedução já se constituiu *quanto ao seu fundamento*.

2. Constituição do direito à dedução quanto ao seu montante

55. Contudo, importa ainda esclarecer o momento da constituição do direito à dedução *quanto ao seu montante*. Para este efeito, o disposto no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA reveste uma importância decisiva.

56. Com efeito, a realização da prestação por si só nada indica ainda quanto ao montante do encargo para o beneficiário da prestação resultante do IVA incluído no preço. Tal resulta claro nas denominadas prestações continuadas, nas quais, na data da celebração do contrato, apenas se

define o objeto da prestação mas não a quantidade (p. ex., no caso do contrato de fornecimento de energia elétrica). Além disso, há outras situações em que o preço devido (à luz do direito civil) apenas é determinado após a faturação por parte do prestador (p. ex., no caso dos honorários de um advogado calculados por hora ou com base no resultado final).

57. Contudo, se a simples realização da prestação por parte do prestador ainda não indiciar nada sobre a sujeição concreta do beneficiário da prestação ao IVA, é lógico que o legislador da diretiva não se limite apenas a associar a dedução à realização da prestação, mas estabeleça, adicionalmente, no artigo 178.º alínea a), da Diretiva IVA, que o beneficiário da prestação deve «possuir uma fatura» (18).

58. Desta forma, a exigência de possuir uma fatura tem igualmente por objetivo aplicar o princípio da neutralidade consagrado na legislação em matéria de IVA. O princípio da neutralidade constitui um princípio fundamental (19) do IVA, que resulta da sua natureza de imposto sobre o consumo. Visa, designadamente, desonerar totalmente o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do encargo final do IVA (20), desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (em princípio) tributáveis (21).

59. A este respeito, gostaria de chamar uma vez mais (22) a atenção para o conceito de isenção. Deste resulta que (23) uma dedução de imposto só é concebível na medida em que o beneficiário da prestação também esteja sujeito a IVA. Porém, este não está sujeito ao imposto logo que a prestação é realizada, mas apenas a partir do pagamento da contraprestação (v. a este respeito, n.º 53). Por detrás da norma do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA encontra-se manifestamente o raciocínio segundo o qual, em regra, o pagamento ocorre em tempo útil, depois de apresentada a respetiva fatura, pelo que já nesta altura se pode presumir que a sujeição do beneficiário da prestação ao IVA ocorrerá em breve.

60. Isto ressalta claramente da jurisprudência anterior, na qual o Tribunal de Justiça declara expressamente (24) que o exercício imediato do direito a dedução pressupõe que, em princípio, os sujeitos passivos não efetuem pagamentos e, portanto, não liquidem o IVA a montante antes de terem recebido uma fatura, ou um documento que a substitua, e que não se pode considerar que o IVA onere uma determinada operação antes da sua liquidação.

61. Com efeito, a medida em que o beneficiário da prestação está (ou estará) sujeito a IVA resulta, na realidade, da tomada em consideração do IVA correspondente na contraprestação a pagar por si. Todavia, a questão de saber se o IVA foi integrado no cálculo da contraprestação apenas se pode deduzir da relação jurídica subjacente e da liquidação relativa à sua execução. A liquidação relativa à realização de um negócio jurídico é efetuada mediante a apresentação da respetiva fatura.

62. Em última análise, possuir uma fatura, como exigido pelo artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, é o meio de comprovadamente transferir o encargo com o IVA do prestador (que é devedor do imposto) para o beneficiário da prestação (que o suporta através do preço). Só assim pode o beneficiário da prestação reconhecer a medida em que, no entender do prestador, está sujeito a IVA e só assim pode, por conseguinte, requerer a dedução naquele montante.

63. Além disso, a necessidade de possuir uma fatura também permite que a administração fiscal, tal como o Tribunal de Justiça já declarou (25), controle a dívida tributária constituída e a dedução requerida. Para esse efeito, o controlo é tanto mais efetivo quanto mais informações constarem dessa fatura, o que explica o catálogo do artigo 226.º da Diretiva IVA, que entretanto se tornou muito extenso.

64. Em meu entender, o Tribunal de Justiça, nos Acórdãos Volkswagen (26) e Biosafe (27), já

esclareceu o significado de possuir uma fatura como o meio necessário para repercutir o ónus do IVA e como pressuposto para a isenção através da dedução do IVA suportado.

65. O Acórdão Volkswagen dizia respeito a uma situação em que as partes consideraram que as operações não eram tributáveis. Depois de ter sido detetado o erro, começaram por ser emitidas faturas que mencionavam o IVA separadamente, tendo sido apresentado um pedido de reembolso nos termos da Diretiva Reembolso anos mais tarde. O Tribunal de Justiça declarou (28) que, nestas circunstâncias, afigura-se que o beneficiário da prestação ficou objetivamente impossibilitado de exercer o seu direito ao reembolso antes desta correção, «uma vez que antes disso não tinha as faturas nem sabia que era devido IVA. Com efeito, foi só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA». Em conclusão, o prazo previsto no artigo 15.º da Diretiva Reembolso começou a correr apenas a partir da emissão da fatura com menção do IVA em separado.

66. O Acórdão Biosafe dizia respeito à dedução em caso de um erro conjunto quanto à taxa do imposto. Foi indicado um valor demasiado baixo de IVA e o prestador corrigiu a sua fatura anos mais tarde, aumentando o IVA indicado em separado. Neste caso, o Tribunal de Justiça também declarou (29) que o beneficiário da prestação ficou objetivamente impossibilitado de exercer o seu direito à dedução antes da correção da fatura, «não tendo previamente tido acesso a documentos retificativos das faturas iniciais nem sabido que era devido um acréscimo de IVA. Com efeito, foi só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA». Em suma, o prazo de prescrição previsto no direito tributário relativamente a este valor suplementar só começou a correr a partir do momento em que o beneficiário passou a possuir a fatura que indicou este valor suplementar em separado.

67. Em meu entender, ambas as decisões do Tribunal de Justiça presumem que o momento da constituição do direito à dedução suscetível de ser exercido não ocorre antes de o beneficiário da prestação possuir uma fatura que indique o IVA a seu cargo. Esta análise está em conformidade com os artigos 167.º e 178.º, alínea a), da Diretiva IVA.

3. *Data do exercício do direito à dedução*

68. Consequentemente, o disposto no artigo 167.º da Diretiva IVA estabelece a constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento e o disposto no artigo 178.º, a constituição do direito à dedução quanto ao seu montante. Os requisitos previstos em ambas as disposições devem estar cumulativamente preenchidos para que o direito à dedução seja exercido na data correta e eventuais prazos comecem a correr a partir dessa data. Tal resulta, em última instância, do artigo 179.º da Diretiva IVA, que não deixa ao critério do sujeito passivo o exercício do direito à dedução. Com efeito, o direito à dedução só é possível no período de tributação em que se constituiu, quanto ao seu fundamento e quanto ao seu montante.

69. Caso contrário, a norma do artigo 180.º da Diretiva IVA, que permite que os Estados-Membros prevejam uma exceção àquelas normas, não faria sentido. Como o Tribunal de Justiça já declarou (30), resulta desta disposição que os Estados-Membros podem exigir que o direito à dedução seja exercido durante o período em que surgiu ou durante um período mais lato, sem prejuízo de determinadas condições e modalidades definidas pelas respetivas regulamentações nacionais.

a) *Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à prova do direito à dedução resultante de peritagem*

70. Da decisão do Tribunal de Justiça proferida no Acórdão V?dan (31), o qual foi responsável por uma certa insegurança jurídica (32), não resulta nada em contrário. Neste acórdão, o Tribunal

de Justiça declarou, no n.º 42, que a aplicação estrita do requisito formal de *apresentar* faturas colide com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, pois teria por efeito impedir de forma desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal correspondente às suas operações.

71. À primeira vista, poder-se-ia considerar que, por esse motivo, seria possível uma dedução sem qualquer fatura e contrária à redação do artigo 178.º Contudo, uma leitura mais atenta leva a concluir que o Tribunal de Justiça não proferiu nenhuma declaração nesse sentido no acórdão referido.

72. Com efeito, por um lado, o Tribunal de Justiça, neste caso, «apenas» tinha de responder à questão sobre se era possível uma dedução com base na estimativa de um perito quanto ao montante da dedução habitual em projetos de construção daquela natureza. O Tribunal de Justiça deu corretamente uma resposta negativa a esta questão. O direito à dedução baseia-se no encargo tributário *efetivo* em matéria de IVA e não no encargo tributário *habitual* em matéria de IVA. No entanto, o perito só conseguiu fazer prova deste último mediante uma estimativa.

73. Por outro lado, ficou por decidir, em todo o processo, se tinham sequer chegado a ser entregues faturas com a indicação do IVA. Ficou apenas assente que as faturas iniciais já não eram legíveis e que a administração fiscal tinha exigido a apresentação dos originais.

74. Esta última abordagem não é compatível com a diretiva que não exige que o sujeito passivo, em caso de fiscalização tributária, ainda possua a fatura e a possa apresentar, mas apenas que, no momento do exercício do direito à dedução, possua uma fatura. Se a fatura se extraviar subsequentemente, o sujeito passivo pode, naturalmente, utilizar todos os meios de prova possíveis (normalmente, uma cópia) para fazer prova de que já possuiu uma fatura da qual resultou um encargo em matéria de IVA num determinado montante.

75. Por conseguinte, as considerações feitas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão V?dan só se referem, corretamente, à *prova* da dedução (33). Os requisitos materiais (ou seja, os decorrentes dos artigos 167.º e 178.º) da dedução podem ser provados através de todos os meios de prova possíveis, muito embora a peritagem relativa ao IVA habitualmente devido não seja, por si só, adequada (34). Em meu entender, esta conclusão também resulta de forma bastante clara da parte dispositiva do acórdão referido, se o mesmo for lido por referência às questões e à matéria de facto apresentada.

b) *Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao momento do exercício do direito à dedução*

76. Por conseguinte, também não existe contradição com a jurisprudência do Tribunal de Justiça na qual o mesmo se debruçou sobre o momento concreto (35) em que o direito à dedução deve ser exercido. Com efeito, nestas decisões, o Tribunal de Justiça tomou sempre como referência o facto de o beneficiário da prestação sujeito ao imposto possuir uma fatura (36).

77. Assim, no Acórdão Terra Baubedarf?Handel, o Tribunal de Justiça utilizou expressamente o argumento seguinte: «[n]o que respeita ao princípio da proporcionalidade, não se verifica qualquer infração a este princípio pelo facto de se exigir que o sujeito passivo efetue a dedução do IVA a montante a título do período de declaração durante o qual estão preenchidas a condição da posse da fatura ou de um documento que a substitua e a do surgimento do direito à dedução. Com efeito, por um lado, esta exigência está em conformidade com um dos objetivos prosseguidos pela Sexta Diretiva, que é garantir a cobrança do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal [...], e, por outro, [...] o pagamento de um fornecimento de bens ou de uma prestação de serviços e, portanto, a liquidação do IVA a montante não se faz normalmente antes

da receção de uma fatura» (37). No Acórdão Senatex, declarou que o direito à dedução do IVA deve, em princípio, ser exercido ao abrigo do período durante o qual, por um lado, esse direito surgiu e, por outro, o sujeito passivo está «[em poder] de uma fatura».

78. Ora, se possuir uma fatura é decisivo para saber em que momento o direito à dedução deve ser exercido, então constitui não só um critério formal mas também um critério material. Consequentemente, o direito à dedução pressupõe que se possua a fatura correspondente.

c) *Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de uma fatura incompleta ou errada*

79. O mesmo também resulta, em última análise, da jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de uma fatura (38), na qual o Tribunal de Justiça estabelece uma distinção entre os requisitos substanciais e os requisitos formais do direito à dedução. Nestes últimos incluem-se as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo, assim como o bom funcionamento do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, como as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas. (39) Ora, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (40). Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (41).

80. Contudo, uma leitura mais atenta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às deficiências de forma que não impedem a dedução demonstra que essa jurisprudência nunca se refere ao facto de se possuir uma fatura enquanto tal (ou à existência de uma fatura), mas sempre às modalidades de apresentação dessa fatura (42).

81. Assim, esta jurisprudência faz apenas referência à ausência de *determinados* requisitos formais e não à ausência de *todos* os requisitos formais. Por conseguinte, não é possível retirar desta jurisprudência que o direito à dedução não se pode constituir se não se possuir uma fatura. O próprio Tribunal de Justiça refere apenas que «[estar em poder] de uma fatura com as menções previstas no artigo 226.º da Diretiva [IVA] constitui um requisito formal e não um requisito substancial do direito a dedução do IVA» (43). Esta constatação está correta. O cumprimento de *todos* os requisitos referidos no catálogo do artigo 226.º da Diretiva IVA constitui uma condição formal. Estes também podem, na medida em que não sejam essenciais (v. a este respeito, mais detalhadamente, n.os 93 e seguintes das presentes conclusões), ainda ser subsequentemente aditados ou alterados (por exemplo, nos termos do artigo 219.º da Diretiva IVA). No entanto, *possuir* uma fatura nos termos do artigo 178.º da Diretiva IVA não é, enquanto circunstância factual, uma condição formal dessa natureza (44).

82. Além disso, o Tribunal de Justiça também «só» retira dessa afirmação que a administração fiscal não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva IVA (descrição precisa da quantidade e natureza da prestação e indicação da data da prestação), se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos (45). O mesmo vale em relação às menções referidas no artigo 226.º, n.º 3 (informação sobre o número de identificação do prestador para efeitos do IVA) (46) ou no artigo 226.º, n.º 1 (menção do número da fatura) (47). Consequentemente, o Tribunal de Justiça atribuiu efeito retroativo a uma retificação de uma fatura (formalmente incorreta) que já se encontre em poder do beneficiário da prestação (48).

83. Além disso, a jurisprudência do Tribunal de Justiça subordina expressamente a retificação à existência de uma fatura em poder do beneficiário da prestação (49). Consequentemente, numa situação normal de uma operação a título oneroso, só quando ambas as condições (a constituição da dívida tributária através da realização da prestação e possuir uma fatura que a documente) estiverem reunidas é que se verifica a constituição do direito à dedução.

84. A importância de possuir uma fatura também explica por que razão o artigo 66.º, alínea a), da Diretiva IVA permite que os Estados-Membros prevejam que o imposto se torne exigível, o mais tardar, no momento da emissão da fatura. É o caso dos pagamentos adiantados, nos quais a fatura é entregue antes da realização da prestação. Neste caso, o direito à dedução constitui-se, quanto ao seu fundamento e quanto ao seu montante, em simultâneo com a emissão da fatura em favor do beneficiário da prestação. Porém, em princípio, o direito à dedução nunca se constitui sem que o beneficiário da prestação possua uma fatura.

85. A comparação entre as alíneas a) e f) do artigo 178.º também demonstra claramente que o legislador da diretiva estabeleceu, para a situação normal da cobrança indireta [alínea a) do artigo 178.º da Diretiva IVA], um requisito adicional – possuir uma fatura. Esta condição não é, precisamente, necessária (50) para a situação excecional da cobrança direta [alínea f) do artigo 178.º da Diretiva IVA – autoliquidação]] e, por conseguinte, não foi prevista. Esta opção do legislador seria, no entanto, contornada se possuir uma fatura fosse declarado uma simples formalidade sem relevância.

d) *Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à Diretiva Reembolso*

86. Por último, a necessidade de possuir uma fatura também é confirmada pelas disposições da Diretiva Reembolso. Esta estabelece expressamente, em muitos pontos, a existência de uma fatura como condição. Assim, o artigo 8.º, n.º 2, da Diretiva Reembolso exige expressamente que o pedido de reembolso deve conter determinadas menções «relativamente a cada fatura». Nos termos do artigo 10.º da Diretiva Reembolso, o Estado-Membro de reembolso pode exigir que o requerente apresente uma «cópia da fatura». O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva faz referência às aquisições que «tenham sido faturadas». Daqui resulta que o direito à dedução cujo reembolso pode ser requerido pressupõe que o beneficiário da prestação já tenha estado em poder de uma fatura.

87. Por esse motivo, o Tribunal de Justiça já declarou que a administração fiscal (51) pode indeferir o pedido de reembolso se não dispuser da fatura ou de uma cópia da fatura e o sujeito passivo não comunicar o número sequencial dessa fatura a pedido da administração fiscal dentro do prazo previsto na Diretiva Reembolso. Esta jurisprudência não faria sentido se a fatura fosse dispensável.

e) *Conclusão*

88. Por conseguinte, resulta tanto da redação das Diretivas IVA e Reembolso como da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito à dedução cujo reembolso pode ser pedido pressupõe que o beneficiário da prestação já tenha possuído uma fatura. O momento em que se possui esta fatura determina então o período correto para pedir a dedução.

4. *Consequências jurídicas da «anulação» de uma fatura para o período tributário correto para a dedução*

a) *Implicações materiais da anulação de uma fatura*

89. Da circunstância de os requisitos da dedução quanto ao seu fundamento (artigo 167.º da Diretiva IVA) e quanto ao seu montante (artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA) constituírem requisitos substanciais, também resulta que a anulação da fatura é irrelevante para a determinação do momento correto no qual deve ser realizada a dedução nos termos do artigo 179.º da Diretiva IVA.

90. Se os requisitos substanciais (realização da prestação e possuir uma fatura) estavam preenchidos, o direito à dedução também se constituiu nesse momento e devia ser exercido no período tributário correspondente. A anulação e a reemissão de uma fatura em nada altera esta apreciação. A emissão de nova fatura pode, em todo o caso, afastar eventuais deficiências formais com efeito retroativo a este período, tal como o Tribunal de Justiça também já declarou no caso de uma fatura retificativa que anula a fatura antiga através de uma nota de crédito (pretende-se fazer aqui referência a uma anulação) (52).

91. Se os requisitos materiais (realização da prestação ou possuir de uma fatura) não estavam preenchidos, a anulação e a reemissão da fatura equivalem à primeira emissão de uma fatura que permite a dedução. Esta fatura determina então o período correto em que a dedução deve ser pedida.

92. Por conseguinte, no presente caso, é determinante saber se as faturas fornecidas à recorrente em 2012 devem ser consideradas como «faturas», na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA. Por seu turno, esta questão depende do tipo de deficiência que terá existido, que o Tribunal de Justiça desconhece no presente caso.

93. Com efeito, em meu entender, um documento constitui, desde logo, uma fatura na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA se permitir que tanto o beneficiário da prestação como a administração fiscal identifiquem, através do mesmo, para que operação que prestador repercutiu o IVA de que montante sobre que beneficiário. Isso requer que haja menções quanto ao prestador, ao beneficiário da prestação, ao objeto da prestação, ao preço e ao IVA indicado em separado (53). Se estas cinco menções essenciais estiverem presentes, o sentido e o objetivo da fatura são satisfeitos e o direito à dedução constituiu-se em definitivo (54).

94. Em contrapartida, a violação de algumas das restantes menções individuais previstas no artigo 226.º da Diretiva IVA não se opõe à dedução, se a mesma ainda for retificada no âmbito do processo administrativo ou do processo judicial. Esta consequência jurídica também resulta, em última análise, da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa das faturas (55).

95. Por conseguinte, se a deficiência disser respeito às referidas características essenciais de uma fatura, está excluída a dedução em 2012, uma vez que não se pode considerar que tenha existido uma fatura na aceção do regime jurídico do IVA. O direito à dedução só se teria então constituído na sua totalidade quando, pela primeira vez, o beneficiário da prestação possuiu uma fatura em 2015.

96. Se, pelo contrário, a deficiência das faturas disser apenas respeito a formalidades isoladas (como, por exemplo, a falta da data da fatura, a falta do número da fatura, a morada errada, a descrição imprecisa do objeto e do período da prestação ou a falta de um número fiscal, etc.) (56), o direito à dedução constituiu-se desde logo em 2012, com a realização da prestação e o possuir as faturas. Estas deficiências não põem em causa o «possuir uma fatura», na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA.

97. Em contrapartida, não me convence o entendimento contrário que é defendido pela

Comissão e pela recorrente, segundo o qual a anulação da fatura antiga eliminou os efeitos jurídicos da mesma e, por conseguinte, só se devem ter em conta as faturas de 2015. Pelo contrário, considero que as dúvidas expressas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à anulação unilateral de uma fatura são legítimas, mesmo se no presente caso é mais provável que estejamos antes perante uma anulação e uma reemissão consensuais de uma fatura.

98. Assim, o direito à dedução do beneficiário da prestação é um direito perante o credor do imposto, o qual, uma vez constituído, não pode ser unilateralmente afastado por um terceiro (57). Além disso, nenhuma disposição da Diretiva IVA prevê que a dedução do beneficiário da prestação depende de o prestador continuar de acordo com a sua fatura que entregou e não a ter anulado. Basta que o beneficiário da prestação já tenha possuído uma fatura.

99. Uma vez que a circunstância factual da realização da prestação e de possuir uma fatura não é afetada pela sua anulação pelo prestador, essa anulação não pode ter qualquer influência sobre o direito à dedução do beneficiário da prestação. Seria difícil, do ponto de vista de um Estado vinculado aos direitos fundamentais, justificar que um direito patrimonial adquirido por um particular (no entender do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, o direito à dedução será inclusivamente parte integrante do direito fundamental de propriedade) (58) seja colocado na livre disposição de outro particular que pode destruir este direito, se assim o entender.

b) *Implicações processuais da anulação de uma fatura*

100. Acresce que – e a Comissão ignora este ponto – há ainda determinadas implicações processuais que também devem ser tidas em consideração. A dedução está sujeita aos prazos de caducidade nacionais que, enquanto tais, são, em princípio, inócuos no plano do direito da União (59). As decisões das autoridades tributárias também estão sujeitas a prazos de recurso nacionais que são igualmente inofensivos no plano do direito da União (60). O pedido de reembolso nos termos do artigo 15.º da Diretiva Reembolso também está sujeito a um prazo de caducidade de direito da União que, enquanto tal, por maioria de razão, é inócuo no plano do mesmo direito da União (61). Contudo, estes prazos de direito público, para cumprirem o seu objetivo (segurança jurídica) não podem estar na disponibilidade dos interessados.

101. No entanto, este seria o caso se o decurso de um prazo, tal como, no presente caso, o prazo previsto no artigo 15.º da Diretiva Reembolso, pudesse ser contornado com a anulação e a reemissão de uma fatura. A decisão de indeferimento da autoridade tributária romena, que não foi contestada e, por conseguinte, se tornou definitiva, é, de facto, posta em causa pela anulação e reemissão subsequentes das faturas, realizadas no presente caso. Deste modo, perder-se-ia a relevância dos prazos referidos (prazos de caducidade, prazos de recurso, prazos para a apresentação de requerimentos) e seriam levados *ad absurdum*.

102. Conforme o Tribunal de Justiça já declarou, por força dos artigos 180.º e 182.º desta diretiva, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo, porém, da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (62). Não foi, no entanto, o que sucedeu no presente caso.

103. Em contrapartida, a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA sem limitação temporal 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 suscetível de ser indefinidamente posta em causa (63). Por maioria de razão, o mesmo se aplica ao pedido de reembolso, relativamente ao qual o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva Reembolso prevê expressamente uma data até à qual o pedido deve ser apresentado.

104. Pelos motivos acima expostos, o Tribunal de Justiça tem sempre sublinhado, no quadro da sua jurisprudência relativa à retificação de faturas, que o Estado-Membro pode recusar a retificação com efeitos retroativos quando a mesma (ou o aditamento aos documentos) ocorra «após a adoção de tal decisão de indeferimento» (64). O mesmo também se aplica à situação em que, tal como no presente caso, depois da decisão de indeferimento, a fatura não só é retificada, como também é anulada na sua totalidade e reemitida.

5. Conclusão

105. Em conclusão, pode responder-se à primeira questão prejudicial que, por força do disposto na Diretiva IVA, a constituição do direito à dedução ocorre em dois atos. Em princípio, este direito constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível na esfera do prestador (artigo 167.º da Diretiva IVA), ou seja, em regra, com a realização da prestação e, quanto ao seu montante, com o facto de possuir uma fatura [artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA] que documente a repercussão do IVA. Só quando estão reunidos estes dois elementos é que se considera haver a constituição do direito à dedução.

106. Estes dois requisitos também assinalam o período em que a dedução deve ser pedida e a partir do qual os prazos eventualmente aplicáveis começam a correr. Existe desde logo uma fatura, na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, se a mesma contiver informações sobre o prestador, o beneficiário da prestação, o objeto da prestação, o preço e o IVA indicado em separado. Para este efeito, não é necessário que estejam cumpridas todas as formalidades enumeradas no artigo 226.º da Diretiva IVA, as quais ainda poderão ser cumpridas ulteriormente.

D. Quanto ao período de reembolso correto na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso (segunda, terceira e quarta questões prejudiciais)

1. Quanto à segunda questão prejudicial (período de reembolso relevante)

107. À luz das considerações expostas relativamente à primeira questão prejudicial, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio esclarecer se as faturas de 2012 respeitavam os requisitos ou se continham deficiências tais que não podiam ser consideradas faturas, na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA. O período correto para o reembolso à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso é determinado em função da conclusão a que chegue o órgão jurisdicional de reenvio.

108. Se a recorrente tiver possuído apenas pela primeira vez as faturas, na aceção acima referida, em 2015 (v. n.º 93), é irrelevante que a prestação já tenha sido realizada em 2012. O mesmo resulta desde logo da conjugação do artigo 167.º com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA e é expressamente confirmado no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso que faz referência a aquisições de bens (ou seja, a um fornecimento) «que tenham sido faturadas durante o período de reembolso». Tal sucedeu, neste caso, em 2015.

109. Se a recorrente, em 2012, já possuía faturas na aceção acima referida (v. n.º 93 das presentes conclusões), a data correta de reembolso teria sido em 2012, quando também foi apresentado o primeiro pedido de reembolso. Este foi indeferido ao abrigo do artigo 23.º da Diretiva Reembolso, não tendo a recorrente (ou a sua antecessora legal) deduzido oposição, pelo que o indeferimento se tornou, assim, definitivo. Ainda que o indeferimento fosse contrário ao direito da União, tal deveria ter sido esclarecido no processo de recurso contra esta decisão. Por esse motivo, não se coloca a questão suscitada pela Comissão de saber se a autoridade tributária respeitou os restantes requisitos processuais dos artigos 20.º e 21.º da Diretiva Reembolso.

2. **Quanto à terceira questão prejudicial (efeitos da anulação)**

110. A anulação (por acordo ou unilateral) de uma fatura não produz qualquer efeito sobre esta decisão definitiva em causa ou sobre o direito à dedução já constituído. Tal resulta desde logo do simples facto de os atos dos particulares, em princípio, não serem suscetíveis de prejudicar, retroativamente, os direitos adquiridos de terceiros nem de derogar prazos de direito público (v. n.os 98 e seguintes *supra*).

111. No final de contas, o contrário só é válido se não tiver havido a anulação da fatura, porque as faturas emitidas em 2015 deverão ser consideradas como primeiras faturas.

3. **Quanto à quarta questão prejudicial (necessidade de fatura para o reembolso)**

112. A quarta questão prejudicial do órgão jurisdicional de reenvio é mais difícil de compreender.

113. Se com a mesma se pretender afirmar que o direito nacional associa o período de reembolso apenas à exigibilidade do imposto nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA (normalmente, à realização da prestação, v. artigo 63.º desta diretiva), o direito da União opõe-se a tal. Conforme acima exposto, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA exige adicionalmente que se possua uma fatura da qual resulte o encargo em matéria de IVA que se pretende neutralizar com a dedução.

114. Se com a mesma se pretender afirmar que, nos termos do direito nacional, o período de reembolso foi desde logo definido quando se possuiu as faturas emitidas em 2012 e que estas faturas não preenchiam todos os requisitos do artigo 226.º da Diretiva IVA, a questão parece basear-se na premissa de que a fatura correta que conduz à constituição do direito à dedução num determinado montante é apenas a que contém todas as informações referidas no nesse artigo 226.º

115. No entanto, conforme acima referido (n.os 89 e seguintes), a tal opõe-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa das faturas. Por conseguinte, basta que a fatura permita ao beneficiário da prestação e à administração fiscal entender para que operação, de que prestador, que montante de IVA foi repercutido sobre o beneficiário da prestação. No momento em que o beneficiário da prestação possui tal fatura, o direito à dedução também se constituiu quanto ao seu montante. As formalidades eventualmente em falta ainda podem ser retificadas retroativamente no processo em curso, se não forem já do conhecimento da autoridade tributária (65).

VI. **Conclusão**

116. Assim, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais do Tribunalul București (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia):

1. A Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido segundo o qual o direito à dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da mesma diretiva se constitui, quanto ao seu fundamento, desde logo com a exigibilidade do imposto (artigo 167.º, da Diretiva IVA) e, quanto ao seu montante, apenas quando se possui uma fatura [artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA]. O cumprimento destes dois requisitos define o período em que o direito à dedução deve ser exercido. A fatura necessária para esse efeito não necessita de preencher todos os requisitos de forma enumerados no artigo 226.º da Diretiva IVA. No entanto, esta Diretiva não prevê a dedução sem que se possua uma fatura.

2. O período de reembolso correto na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso é o período em que o sujeito passivo possuiu essa fatura. Cabe ao órgão jurisdicional

de reenvio esclarecer em que momento tal sucedeu no caso da recorrente.

3. A anulação (por acordo ou unilateral) de uma fatura não produz qualquer efeito sobre o direito à dedução já constituído nem sobre o período em que o mesmo deve ser exercido.

4. O direito da União opõe-se a disposições nacionais que fazem o período de reembolso, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva Reembolso, depender exclusivamente da exigibilidade do imposto nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA. É ainda necessário possuir uma fatura da qual conste o encargo em matéria de IVA, não tendo a mesma de preencher todos os requisitos de forma referidos no artigo 226.º da Diretiva IVA.

1 Língua original: alemão.

2 Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1) na redação em vigor no ano controvertido (2015).

3 Diretiva do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 23) com a redação em vigor no ano controvertido (2015).

4 Infelizmente, do pedido de decisão prejudicial não resulta claro a que ponto concreto se referiu a não conformidade, nem quais os erros contidos nas faturas.

5 Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 41); de 25 de outubro de 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, n.º 27); e de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 19).

6 Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 19), e de 13 de março de 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, n.º 40).

7 Acórdãos de 11 de junho de 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, n.º 51), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 35).

8 Neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 34).

9 Neste sentido, Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 36); de 11 de junho de 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, n.º 52); de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 36); v. neste sentido, desde logo, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 41).

10 Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

11 Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

12 Acórdão de 21 de novembro de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

13 Acórdão de 21 de junho de 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, n.º 33 e 34), v. igualmente Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 39).

14 Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.º 46); de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA –

Faturas) (C?371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 79); de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 36); e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 39).

15 Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 47), de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas) (C?371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80); de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 41); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 45), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.º 58); de 30 de setembro de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, n.º 39); de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 42); e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.º 63).

16 Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.os 48), de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas) (C?371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 81), Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 42 e jurisprudência referida).

17 V. Acórdãos de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C?214/18, EU:C:2019:301, n.º 40); de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelsce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, n.º 69); de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

18 Neste sentido, igualmente, as Conclusões do advogado?geral M. Campos Sánchez?Bordona no processo Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, n.º 60).

19 No Acórdão de 13 de março de 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, n.º 43), o Tribunal de Justiça faz referência a um princípio de interpretação.

20 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

21 Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, n.º 51); de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 57), e as minhas Conclusões no processo Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

22 Neste sentido, desde logo, as minhas Conclusões no processo Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, n.º 44 e seg.).

23 No mesmo sentido, as Conclusões do advogado?geral M. Campos Sánchez?Bordona no processo Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, n.º 64).

24 Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.º 35).

25 Acórdãos de 15 de novembro de 2017, Geissel e Butin (C?374/16 e C?375/16, EU:C:2017:867, n.º 41), e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 27), v. igualmente as minhas Conclusões no processo Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, n.os 30, 32 e 46).

- 26 Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).
- 27 Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 28 Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, nos 49 e 50).
- 29 Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.os 42 e 43).
- 30 Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.º 43), e igualmente Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.º 33 e seg.).
- 31 Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).
- 32 V. apenas os inúmeros contributos na Alemanha, neste contexto: Hartman, T., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?», NWB 2019, 316; Huschens, F., «Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?», UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!», BB 2019, 542; Heuermann, B., «Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?», StBp 2019, 85; Schumann, M. F., «Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?», DStR 2019, 1191; Weimann, R., «Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung», AStW 2019, 285; Zaumseil, P., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung», UR 2019, 289.
- 33 Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 44 «apresentar provas objetivas», n.º 45 «elementos de prova», n.º 47 «prova», e n.º 48 «fazer prova»).
- 34 Acertadamente, a este respeito, Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 45 – uma estimativa não pode substituir essas provas).
- 35 Tal sucedeu, p. ex., nos Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), e de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).
- 36 No mesmo sentido, igualmente, Conclusões do advogado?geral M. Campos Sánchez?Bordona no processo Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, n.º 58), v. igualmente as minhas Conclusões no processo Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, n.os 65 e seg.).
- 37 Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.º 37).
- 38 Estão em causa, por exemplos, os Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690); e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 39 Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 47); v., neste sentido, Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, n.os 41 e 42 e jurisprudência referida).
- 40 Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 47); de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA –

Faturas) (C?371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80); de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 41); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 45), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.º 58); de 30 de setembro de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, n.º 39); de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 42); e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.º 63).

41 Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42), de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.os 58 e 59); v., neste sentido, igualmente Acórdãos de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, n.º 43), no entanto, por referência ao regime de autoliquidação, e de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 42), também no caso de autoliquidação.

42 Assim, é expressamente esclarecedor o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.os 39 e seg.). O Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.os 35 e 49) também dizia respeito a uma fatura relativamente à qual estava assente que o beneficiário da prestação a possuía, mas cujas informações eram parcialmente imprecisas. Também o Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, n.º 45), refere uma fatura inicial em poder do beneficiário.

43 Acórdãos de 15 de novembro de 2017, Geissel e Butin (C?374/16 e C?375/16, EU:C:2017:867, n.º 40), e de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 38 e em sentido semelhante, n.º 29) («possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto no artigo 226.º desta diretiva»). Em sentido semelhante, igualmente, Acórdãos de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 42), e de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 47).

44 O Tribunal de Justiça parece considerar o mesmo [Acórdão de 30 de setembro de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, n.º 45)], quando refere que o artigo 178.º da Diretiva IVA se opõe à imposição de formalidades adicionais. Assim, o artigo 178.º dessa diretiva não pode constituir uma simples formalidade. Os Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.º 43), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 50) esclarecem que só após se possuir uma fatura da qual resulte o encargo em matéria de IVA estão preenchidos os requisitos materiais e formais para realizar a dedução.

45 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 43).

46 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 40 e seg.).

47 Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, n.º 45), em sentido semelhante, igualmente, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.os 53 e 57).

48 V. Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), e Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 No Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 39), o Tribunal de Justiça afasta-se expressamente do Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.º 38), referindo que naquele não existia uma fatura, ao passo que no Acórdão Senatex existia uma fatura que também tinha sido paga juntamente com o IVA. No Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C?271/12, EU:C:2013:297, n.os 34 e seg.) estava em causa a correção de uma fatura inicial.

50 Expressamente confirmado pelo Acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, n.os 47 e 51). Com efeito, neste caso, a fatura não tem a função de meio de transporte do encargo em matéria de IVA (v. a este respeito, mais detalhadamente, *supra*, n.os 61 e seg.), uma vez que o prestador não é devedor da mesma e, por conseguinte, também não tem de a fazer repercutir.

51 Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.º 57).

52 Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, n.º 45), o Bundesfinanzhof da Alemanha, Acórdão de 22 de janeiro de 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, n.º 18 também retira o mesmo da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

53 Neste sentido, igualmente, Bundesfinanzhof. V. Acórdãos de 12 de março de 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 n.º 23; de 22 de janeiro de 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 n.º 17; e de 20 de outubro de 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593 n.º 19.

54 No que diz respeito ao critério do «IVA indicado em separado», tal resulta desde logo das decisões do Tribunal de Justiça nos Acórdãos Volkswagen e Biosafe, nos quais existiam faturas sem a menção do IVA necessária para realizar a dedução no respetivo montante. V. Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.os 42 e 43), e de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.os 49 e 50).

55 Nestes se incluem, por exemplo, os Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 V., quanto ao artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva IVA, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), v., quanto ao artigo 226.º, n.º 1, Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), v., quanto ao artigo 226.º, n.º 3, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 21 de setembro de 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, n.º 55 – o direito a dedução, uma vez constituído, permanece adquirido, se não tiver havido circunstâncias fraudulentas ou abusivas).

58 TEDH, Acórdão de 22 de janeiro de 2009, «Bulves» AD v. Bulgária (Nr. 3991/03), n.os 53 e seg.

59 V., neste sentido, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.º 37); de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 47); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.os 34 e 35); de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgária Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, n.º 64); de 21

de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, n.º 17); e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.os 45 e seg.).

60 Assim, o Tribunal de Justiça, no Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, n.os 43 e seg.), parte do princípio de que a possibilidade de recorrer de uma decisão num prazo razoável é suficiente. Neste sentido, expressamente, Acórdão de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, n.º 42 com outras referências).

61 Acórdão de 21 de junho de 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, n.os 33 e 34), v. igualmente Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 39).

62 Acórdãos de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 45); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 32); e de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, n.º 46).

63 Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, n.º 36); de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, n.º 41); de 21 de março de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, n.º 46); de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 33); de 21 de junho de 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, n.º 29); de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, n.º 48); de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, n.º 16); e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.º 44).

64 Acórdãos de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, n.º 33); de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C?271/12, EU:C:2013:297, n.º 36); e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, n.º 45).

65 Neste sentido, expressamente: Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, n.os 53 e 57).