Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 17 de janeiro de 2019 [1]

Processo C-712/17

EN.SA. Srl
contra
Agenzia delle Entrate — Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione tributaria regionale per la Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia, Itália)]

«Pedido de decisão prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Operações fictícias — Recusa da dedução do imposto a montante — Constituição de uma dívida de imposto pela emissão da fatura — Sanção adicional equivalente ao valor da dedução total recusada — Conformidade com o princípio da neutralidade — Conformidade com o princípio da proporcionalidade»

I. Introdução

1. O presente processo diz respeito, uma vez mais [2], à problemática do «caráter sancionatório» do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Na luta contra a fraude em matéria de IVA, o Tribunal de Justiça é muito estrito a este respeito: A recusa da dedução (e uma exoneração) deve ser considerada não apenas quando uma fraude fiscal tenha sido cometida pelo próprio sujeito passivo, mas também quando o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua aquisição, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA [3].

2. Deve também ser seguida esta abordagem estrita (recusa da dedução em todos os níveis da cadeia de prestações) quando não se verifica uma fraude ao IVA, mas, por outro lado, se pretendem obter benefícios injustificados através de operações fictícias? Podem os interessados, neste caso, — sem prejuízo de sanções de caráter penal — ser «sancionados» através do IVA, recusando-se a todos os participantes numa longa cadeia de prestações a dedução do imposto a montante, mas fixando-lhes simultaneamente uma obrigação de imposto e impondo-lhes ainda uma sanção administrativa no valor de 100% da dedução recusada?

1 Língua original: alemão.

2 Sem a preocupação de exaustão: v. Acórdãos de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), de 21 de junho de 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Acórdão de 22 outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 48), Acórdãos de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 94), de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 27), de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54), de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 39), e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 56); quanto aos problemas de excesso de compensação dos prejuízos que daí resultam, v. minhas Conclusões no processo Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, n.ºs 39 e segs.).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. O quadro jurídico aplicável a este caso é constituído pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [4] (a seguir «Diretiva IVA»).

4. O artigo 168.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva dispõe:

«1. 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;

[…]»

5. O artigo 203.º da Diretiva IVA prevê:

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

B. Direito italiano

6. As disposições da Diretiva IVA foram transpostas para o direito italiano através de vários decretos do Presidente da República.

7. O artigo 19.º do Decreto do Presidente da República de 26 de outubro de 1972 (a seguir «Decreto n.º 633/72») dispõe que «é dedutível do montante do imposto relativo às operações efetuadas o montante do imposto pago ou devido pelo sujeito passivo ou que lhe tenha sido faturado relativamente aos bens ou serviços importados ou adquiridos no exercício da sua atividade empresarial ou profissional».

8. O artigo 21.º, n.º 7, do Decreto n.º 633/72 prevê, pelo contrário, o seguinte: «se for emitida uma fatura por operações inexistentes ou se o montante da contrapartida das operações indicado nas faturas ou dos impostos correspondentes for superior ao real, o imposto é devido relativamente a todo o montante indicado ou correspondente às indicações da fatura».

9. No caso de não ter sido realizada a totalidade ou parte da operação faturada e registada, o fornecedor, nos termos do artigo 26.º do Decreto n.º 633/72 e nas condições e prazos aí previstos, tem o direito de registar e deduzir o IVA, ao passo que o adquirente, no exercício do direito de regresso, deve dirigir-se àquele para reclamar o reembolso do montante pago.

10. Segundo as informações do órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 6.º, n.º 6, do Decreto Legislativo n.º 471, de 18 de dezembro de 1997 («não cumprimento de obrigações relacionadas com a documentação, o registo e a identificação de transações») permite à Administração Fiscal aplicar uma coima equivalente ao montante total da dedução não reconhecida.

4 JO 2006, L 347, p. 1.

III. Litígio no processo principal

11. O litígio no processo principal apresenta-se do modo seguinte, de acordo com o que expôs o órgão jurisdicional de reenvio.

12. A recorrente no processo principal (EN.SA. S.r.l. — a seguir «EN.SA») exerce a atividade de comercialização de energia elétrica e vende a energia ao abrigo de contratos temporários fora da Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

13. No exercício da sua atividade, a EN.SA vendeu, nos exercícios fiscais de 2009 e 2010, grandes quantidades de eletricidade a sociedades do grupo «Green Network» e comprou a este grupo as mesmas quantidades, num procedimento dito «circular». As operações foram contabilizadas pelos valores corretos e também foram emitidas as faturas correspondentes a estas operações.

14. Falta esclarecer se a EN.SA faz parte do grupo empresarial «Green Network» ou se é uma empresa independente. Também não está esclarecido se a EN.SA comprou de novo as quantidades de eletricidade iguais num período curto e ao mesmo preço. Está igualmente por apurar qual poderá ter sido o objetivo da compra e da venda entre as mesmas pessoas. O Finanzamt presume que este objetivo consistia em apresentar valores elevados na contabilidade das empresas envolvidas, a fim de obter um acesso (mais fácil) a financiamentos bancários, mas a EN.SA contesta-o.

15. No entanto, é facto assente que o IVA mencionado nas faturas relativas a estas operações de eletricidade foi regular e pontualmente pago e foi reclamado pelos respetivos destinatários a título de dedução do imposto a montante. Também é dado assente que o erário público não sofreu quaisquer prejuízos no domínio do IVA com estas operações. Segundo informação do órgão jurisdicional de reenvio, está excluída qualquer possibilidade de ter havido a designada «fraude carrossel». De acordo com a questão que colocou, o órgão jurisdicional de reenvio considera, no entanto, que as operações de eletricidade realizadas nos anos de 2009 e 2010 a que respeita o litígio devem ser consideradas inexistentes.

16. A Administração Fiscal recusou à EN.SA a dedução do imposto a montante relativo a estas operações inexistentes, por decisão tomada em relação às operações de aquisição (ou seja, relativamente às operações em que esta sociedade comprou a eletricidade). Mas, no que respeita às operações de venda inexistentes (ou seja, nas operações de venda de eletricidade da EN.SA) foi declarada a correspondente dívida de imposto, uma vez que o IVA fora separadamente mencionado nas faturas da EN.SA. Isto levou à constituição de uma dívida de imposto (IVA adicional, juros e sanções) do montante de 47 618 491,00 euros relativamente ao exercício de 2009 e de 22 001 078,00 euros relativamente ao exercício de 2010.

17. A EN.SA interpôs recurso contencioso desta decisão, ao qual foi negado provimento pela Commissione tributaria provinciale di Milano (Comissão Tributária Provincial de Milão, Itália). O órgão jurisdicional de reenvio é chamado a decidir sobre o recurso jurisdicional interposto pela EN.SA.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

18. Por despacho de 9 de outubro de 2017, que deu entrada na secretaria em 20 de dezembro de 2017, a Commissione tributaria regionale per la Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia, Itália) submeteu ao Tribunal de Justiça, para decisão prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, a seguinte questão:

«Na hipótese de operações consideradas fictícias que não causaram qualquer prejuízo ao erário público e não proporcionaram qualquer vantagem fiscal ao contribuinte, a legislação nacional, resultante da aplicação dos artigos 19.º (Dedução) e 21.º, n.º 7 (Faturação das operações) do Decreto do Presidente da República n.º 633, de 26 de outubro de 1972, e do artigo 6.º, n.º 6, do Decreto Legislativo n.º 471, de 18 de dezembro de 1997 (Incumprimento das obrigações relativas à documentação, registo e identificação das operações), é conforme aos princípios [do direito da União] em matéria de IVA estabelecidos pelo Tribunal de Justiça quando a aplicação simultânea das normas internas determina:

a) a reiterada e repetida não dedutibilidade do imposto pago sobre as aquisições do cessionário por cada transação em causa que diga respeito ao mesmo sujeito e à mesma matéria coletável;

b) a aplicação do imposto e o seu pagamento pelo cedente (e a exclusão da repetição do indevido) relativamente às correspondentes e especulativas operações de venda também consideradas fictícias;

c) a aplicação de uma sanção de valor igual ao montante do imposto sobre as aquisições considerado não dedutível?»

19. A República Italiana e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no Tribunal de Justiça.

V. Apreciação

A. Observações prévias quanto à matéria de facto e às questões submetidas

20. Para responder à questão apresentada, deve considerar-se, com base na referida questão, que as operações de eletricidade em causa são operações inexistentes (fictícias) (ou seja, operações simuladas) que, como tais, não foram realizadas.

21. No entanto, com base nos factos descritos, não pode necessariamente ser excluída a existência de operações (verdadeiras). Uma vez que nas operações de eletricidade entre distribuidores de energia nunca se verifica finalmente uma transferência física de eletricidade, mas apenas a compra e venda (geralmente por via eletrónica) de direitos de utilização de energia, não são necessários quaisquer atos especiais de transferência. Se juridicamente estes direitos de utilização fossem efetivamente transferidos, não se poderia então concluir pela inexistência de operações pelo facto de estes negócios se terem possivelmente limitado a inflacionar artificialmente o balanço [5]. Poderia também considerar-se que este objetivo pressupõe precisamente a realização de operações efetivas. Na medida em que os custos de uma transação (eletrónica) no comércio de energia são marginais, não há nenhuma razão para substituir operações efetivas por operações fictícias.

5 Mesmo a criminalização deste comportamento não implicaria necessariamente que a operação em questão não seja tributável. V., neste sentido, expressamente, Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 50), de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 49), e de 29 de junho de 2000, Salumets e o. (C-455/98, EU:C:2000:352, n.º 19).

22. Por isso, o órgão jurisdicional de reenvio devia precisamente averiguar se não foram realizadas operações efetivas. Se fosse esse o caso, colocar-se-ia então o problema da possível recusa de dedução relativa a operações fraudulentas, mas regulares à luz do direito do IVA, a respeito do qual, no entanto, não foi colocada nenhuma questão ao Tribunal de Justiça neste processo.

B. Apreciação jurídica

23. A questão colocada contém, pelo contrário, três aspetos que vou analisar separadamente. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que, no caso de uma cadeia de prestações em que há operações fictícias, a dedução do imposto a montante pode ser recusada em todas as operações (v. *infra*, ponto 1.). Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em conclusão, se resulta do artigo 203.º da Diretiva IVA que, apesar disso, no caso de inexistência de vendas subsequentes, é cobrado o imposto (e está excluído o reembolso dos montantes pagos indevidamente) (v. *infra*, ponto 2.). Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se, em tal caso, uma sanção adicional de valor igual ao imposto a montante não dedutível é proporcionada (v. *infra*, ponto 3.).

1. Recusa de dedução do imposto a montante no caso de operações inexistentes

24. O artigo 168.º da Diretiva IVA confere ao sujeito passivo o direito de dedução do imposto a montante apenas sob determinados requisitos. Assim, o sujeito passivo deve, por um lado, realizar ele próprio as operações e, por outro, só pode deduzir o IVA devido ou pago pelos bens que lhe foram entregues por outro sujeito passivo. Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a eletricidade é equiparada aos bens corpóreos.

25. Assim, a dedução do imposto a montante pressupõe que tenha sido efetivamente realizada uma entrega de eletricidade [6]. Por isso, não é possível a dedução do imposto a montante se não tiver sido efetivamente realizada a entrega do bem [7].

26. Como também alegaram a Comissão e a Itália, é irrelevante que o pretenso prestador deva pagar o imposto nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA por ter emitido uma fatura relativa à entrega fictícia na qual é mencionado separadamente o IVA. Com efeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu repetidamente que o direito à dedução do imposto a montante não abrange o imposto que apenas é devido pelo facto de ter sido mencionado numa fatura [8].

27. Finalmente, resulta do exposto que a EN.SA não tem nenhum direito à dedução do imposto a montante quando não lhe foi feita nenhuma entrega de bens. Também não altera esta conclusão o facto de, numa longa cadeia de prestações, haver várias entregas fictícias sucessivas. O artigo 168.º da Diretiva IVA não faz distinção entre uma entrega individual e várias entregas feitas sucessivamente ou de modo circular.

28. Não havendo direito à dedução do imposto a montante, também não se coloca, assim, neste caso, a questão da recusa da dedução em virtude de um comportamento fraudulento.

6 Acórdãos de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane (C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, n.º 35), de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 34), de 26 de maio de 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, n.ºs 24 e 25), de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 31), e de 8 de junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 36).

7 V., neste sentido, expressamente Acórdão de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane (C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, n.º 36).

8 Acórdãos de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane (C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, n.º 37), de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 34), de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 23), e de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 19).

2. A obrigação do imposto com fundamento na emissão de uma fatura

29. Há que examinar em seguida se, apesar de uma entrega fictícia a montante — que não confere direito à dedução do imposto a montante — pode ser determinado o IVA relativamente à entrega fictícia a jusante. Numa cadeia mais longa de entregas, isto geraria uma importante receita fiscal para o Estado em causa, apesar de não existir o facto gerador previsto no direito do IVA (artigo 2.º, n.º 1 — Entrega de bens ou prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo).

a) Dívida de imposto do emitente da fatura relativamente a operações fictícias

30. Para responder a esta questão, são determinantes os artigos 193.º e 203.º da Diretiva IVA. O artigo 193.º da Diretiva IVA prevê que o IVA é devido em primeiro lugar por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens tributáveis. Segundo as informações do órgão jurisdicional de reenvio, não houve nenhuma entrega de bens no caso vertente. Mas, a par daquela disposição, o artigo 203.º da Diretiva IVA dispõe que o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura. É esta a situação que se verifica no caso da EN.SA.

1) Sentido e finalidade do artigo 203.º da Diretiva IVA

31. O sentido e a finalidade do artigo 203.º da Diretiva IVA consiste em combater o risco de perda de receitas fiscais, que pode resultar da invocação de uma dedução injustificada pelo destinatário da fatura com base na mesma [9]. A situação do caso vertente exemplifica esse risco.

32. É certo que o direito de dedução do imposto a montante apenas existe em relação aos impostos conexos com operações sujeitas a imposto [10]. Porém, há um risco de perda de receita fiscal quando o destinatário de uma fatura em que é mencionado indevidamente o IVA ainda a pode utilizar para exercer o direito a dedução, em conformidade com o artigo 168.º da Diretiva IVA [11]. Com efeito, não é de excluir que a administração fiscal não possa determinar em tempo oportuno que considerações jurídico-substantivas se opõem ao exercício do direito à dedução formalmente existente.

33. Assim, o artigo 203.º da Diretiva IVA visa um paralelismo entre a dedução do imposto a montante do *destinatário* da fatura e a dívida de imposto do *emitente* da fatura, como o que existiria no caso de uma entrega efetiva para o fornecedor e o destinatário da entrega. De acordo com o teor do artigo 203.º da Diretiva IVA, não é necessário nesse caso que o destinatário da fatura tenha efetivamente procedido à dedução do imposto a montante.

34. Em última análise, o emitente da fatura é, por conseguinte, responsável, independentemente da culpa, pelo risco (abstrato), de que o destinatário da fatura possa, com base nesta fatura (errada), proceder à dedução injustificada do imposto a montante. Trata-se de uma responsabilidade abstrata pelo risco imputada ao emitente da fatura, que ocorre não apenas no caso de erro sobre a taxa exata do imposto (na fatura menciona-se a taxa regular do imposto em vez da taxa reduzida), mas também especialmente no caso de liquidação do imposto sobre operações fictícias.

9 V., neste sentido, Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.ºs 35 e 36), de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 28 e segs.), com referência aos Acórdãos de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.ºs 57 e 61), e de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 50).

10 Acórdão de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 13).

11 V., neste sentido, expressamente Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.ºs 28 e segs.), com referência ao Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 57).

2) Não aplicável no caso de faturação de uma entrega fictícia?

35. Todavia, o Tribunal de Justiça já decidiu que, uma vez que os serviços em causa não estão sujeitos ao IVA, o montante erradamente mencionado na fatura como IVA também não pode, assim, ser qualificado de IVA [12].

36. A sequência lógica desta jurisprudência significaria, no caso vertente, que a faturação de operações fictícias — uma vez que estas também não estão sujeitas ao IVA (v. *supra*, n.os 24 e segs.) — não desencadearia as consequências jurídicas do artigo 203.º da Diretiva IVA. O artigo 203.º da Diretiva IVA só seria então aplicável no caso de ser mencionado um montante demasiado elevado do IVA relativamente a uma (efetiva) entrega ou prestação de serviços. Porém, nem a letra nem o sentido e finalidade desta disposição, que é a de instituir a responsabilidade pelo risco, fornecem quaisquer indicações no sentido de tal restrição.

37. Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou no referido acórdão e num acórdão posterior [13], que a Sexta Diretiva [14] não prevê expressamente o caso de o IVA ser mencionado por erro numa fatura, quando não é devido. Finalmente, nestes acórdãos também se tratava da regularização de tais faturas, que o artigo 203.º da Diretiva IVA não prevê de facto [15]. Além disso, estes acórdãos não se referiam à faturação intencional de operações fictícias, mas a erros sobre a qualidade de sujeito passivo e o lugar das operações.

38. Em particular, o Tribunal de Justiça confirmou noutro acórdão que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c) da Sexta Diretiva (a que corresponde o artigo 203.º da Diretiva IVA) também abrange faturas fictícias (ou seja, faturas relativas a operações fictícias) [16].

39. Finalmente, não se trata de responsabilizar apenas o emitente da fatura que comete um erro relativamente à taxa do imposto ou menciona intencionalmente o IVA numa operação isenta — e não o que fatura intencionalmente operações fictícias — pela criação do risco (abstrato) de perda de receitas fiscais. Em ambos os casos há igual risco de perda de receitas fiscais pela via da dedução indevida do imposto a montante pelo destinatário da fatura [17]. Por isso, também a Comissão e a Itália consideram que é aplicável no caso vertente o artigo 203.º da Diretiva IVA.

40. O artigo 203.º da Diretiva IVA também abrange, assim, a situação do caso vertente, na qual foi intencionalmente mencionado o IVA numa fatura, apesar de o mesmo não ser devido por não haver operações tributáveis. Por conseguinte, a EN.SA é devedora do IVA que mencionou nas faturas relativas a operações fictícias.

b) Regularização da dívida de imposto ao abrigo do artigo 203.º da Diretiva IVA

41. Há ainda que apreciar se esta dívida de imposto deve eventualmente poder ser regularizada quando, na realidade, não ocorreu nenhum risco de perda de receitas fiscais. Esta questão coloca-se em especial pelo facto de o órgão jurisdicional de reenvio ter evocado na sua questão que não é possível o reembolso do IVA pago indevidamente.

12 Acórdão de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 53).

13 Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 35), e de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 49).

14 Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

15 Neste sentido: Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 48) — «a Sexta Diretiva não contém qualquer disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado».

16 Acórdão de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2002:581, n.º 41).

17 Finalmente, também no mesmo sentido, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 42) — É devido o imposto nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, independentemente da existência efetiva de uma operação tributável.

42. A este respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu, no entanto, que a Sexta Diretiva não contém qualquer disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado (o mesmo se aplica no que respeita à Diretiva IVA atualmente aplicável) [18]. Enquanto esta lacuna não for integrada pelo legislador da União, compete aos Estados-Membros fornecerem uma solução [19].

1) Obrigação de prever uma possibilidade de regularização

43. A este respeito, compete, por um lado, aos Estados-Membros, para assegurar a neutralidade do IVA, prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que quem emita a fatura demonstre a sua *boa-fé* [20].

44. Além disso, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto possa ser regularizado quando é indevidamente faturado, *não podendo* esta regularização ser sujeita pelos Estados-Membros à boa-fé do emitente da referida fatura, quando o emitente da fatura tenha eliminado por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais [21]. Além disso, esta regularização não pode depender do poder de apreciação discricionário da Administração Fiscal [22].

45. Acresce que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir tais objetivos. Não poderão, por isso, ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria [23]. Isto aplica-se em especial numa situação de risco abstrato (v., a este respeito, n.os 34 e 35 *supra*).

46. Se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil devido às condições em que esses pedidos de restituição de impostos podem ser apresentados, os princípios indicados podem exigir que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao sujeito passivo recuperar o imposto indevidamente faturado [24].

47. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não há qualquer risco de perda de receitas fiscais. Isto resulta do facto de o IVA que recaiu sobre as operações ter sido regularmente pago pelas sociedades envolvidas e, por conseguinte, em virtude do paralelismo do IVA a jusante e da dedução do imposto a montante, o Estado Italiano não ter reembolsado nenhum IVA a uma das partes sem ter recebido anteriormente o respetivo montante. Assim, o objetivo de garantir a preservação do paralelismo da dedução do imposto a montante e da dívida de imposto (v. *supra*, n.os 32 e segs.) não foi prejudicado neste caso.

18 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 48), citado nos Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 35), e de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 49), que, todavia, referem que o caso de o IVA ser mencionado por erro numa fatura não está expressamente previsto na diretiva.

19 Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 35), de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 49), e de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 49).

20 Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 36), e de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 18).

21 Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 37), de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 37), de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 50), e de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 58).

22 Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 38), e de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 68).

23 Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 39); v., no mesmo sentido, Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 59 e jurisprudência aí referida).

24 Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 40), v. neste sentido Acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 41).

48. Além disso, resulta da matéria de facto e da questão colocada que a Administração Fiscal conhece todas as partes e impediu todas as deduções indevidas do imposto a montante. Também deste ponto de vista se exclui o risco de perda de receitas fiscais. Se não existe nenhum risco de perda de receitas fiscais através da faturação de operações fictícias, deve então ser possível a regularização deste imposto nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, mesmo que a EN.SA não tenha agido de boa-fé relativamente às operações fictícias.

2) Momento da regularização

49. O momento em que a regularização deve ser feita é o momento em que se conclui que não há qualquer risco de perda de receitas fiscais. No caso vertente, poderia ser, por exemplo, o momento em que a Administração Fiscal toma conhecimento de que o destinatário da fatura não tem direito à dedução do imposto a montante e o impede de consumar a dedução.

50. A questão de saber se, além disso, o reembolso do montante do imposto ao destinatário da fatura é um requisito para a regularização da dívida de imposto constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, quando o destinatário considerou de boa-fé que tinha o direito à dedução do imposto a montante, pode ficar em aberto, por não se verificar a boa-fé [25] do Grupo «Green Network» aqui em causa.

3) Conclusão

51. Em conclusão, o direito da União (em especial os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA) exige que haja a possibilidade de regularização da dívida de imposto constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA como responsabilização pelo risco abstrato de perda de receitas fiscais, no momento em que esteja excluído esse risco.

52. No entanto, como o Tribunal de Justiça também já decidiu, o direito da União não impede os Estados-Membros de considerarem a emissão de faturas fictícias (relativas a operações fictícias) que mencionem indevidamente o imposto como uma tentativa de fraude fiscal e aplicar, em tal caso, as multas e sanções pecuniárias previstas no direito respetivo [26].

3. Proporcionalidade de uma sanção no valor de 100% da dedução do imposto a montante indevidamente invocada

53. Finalmente deve ainda responder-se à questão formulada na terceira parte do pedido de decisão prejudicial, a saber, se, num caso como o presente, uma sanção adicional no valor de 100% da dedução do imposto a montante indevidamente invocada é proporcionada.

54. Na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Não obstante, são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade [27].

25 Quando se considera que no interior do grupo de empresas há operações fictícias, este facto exclui também, em princípio, a boa-fé no interior do grupo.

26 V., neste sentido, Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 62).

27 Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59), v., neste sentido, e o., Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 50), e de 7 de dezembro de 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, n.º 20).

55. Tais sanções não devem ir para além do que é necessário para atingir os objetivos de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a fraude. Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma [28].

56. Em relação à possibilidade dos Estados-Membros aplicarem sanções pecuniárias no âmbito do direito do IVA, o Tribunal de Justiça proferiu várias decisões nas quais se reconhece que as sanções são seguramente admissíveis. Mas não podem levar a subverter as apreciações do direito do IVA, nem, em especial, pôr em causa a neutralidade do IVA [29].

57. No caso vertente, a sanção no valor de 100% da dedução do imposto a montante indevidamente feita leva a que a possibilidade de regularização da dívida de imposto constituída por força do artigo 203.º da Diretiva IVA perca a eficácia. Com efeito, mesmo que a dívida de imposto constituída por força do artigo 203.º da Diretiva IVA seja regularizada em virtude de não haver risco de perda de receitas fiscais, subsiste uma dívida pecuniária de valor equiparável. E se o preço de compra e o preço de venda forem iguais, subsiste mesmo uma dívida pecuniária de igual valor.

58. O Tribunal de Justiça já decidiu que uma sanção no valor de 50% — quando a infração, por um lado, não causou à Administração Tributária qualquer perda de receitas e, por outro, se caracteriza pela inexistência de indícios de fraude — se afigura desproporcionada, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar [30]. Isto aplica-se por maioria de razão a uma sanção no valor de 100% numa situação em que um prejuízo fiscal ou uma fraude estão fora de causa [31].

59. Além disso, também há que considerar outros meios — menos gravosos, como o Tribunal de Justiça já decidiu noutros processos [32]. Por exemplo, pode pensar-se no caso vertente na aplicação de uma coima ou de uma sanção pecuniária que fosse proporcionada à gravidade da infração e do dano. Porém, aparentemente, segundo a regulamentação em causa no processo principal, a sanção aplica-se a todas as situações, sem consideração das circunstâncias concretas nem do risco ou dano concreto do IVA, o que — como também observa com razão a Comissão — vai para além do que é necessário para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude (v., quanto a estes objetivos, o artigo 273.º e também o artigo 131.º da Diretiva IVA).

60. Pelo mesmo motivo, a sanção aqui em causa também não pode ser considerada proporcionada em relação às faturas indevidamente emitidas (quanto à possibilidade, v. *supra*, n.º 53), tanto mais que a mesma não tem qualquer relação com o montante da dívida de imposto aí mencionado e com o risco, mas antes com a dedução do imposto a montante anteriormente invocada indevidamente.

61. Além disso, há que ter em conta que à dedução do imposto a montante indevidamente feita (com base em entregas fictícias na aquisição) se contrapõe o IVA também pago indevidamente pelas entregas fictícias na venda. Ambos os «pagamentos» se referem aos mesmos bens entregues e, por isso, não podem ser considerados isoladamente. Ambos foram feitos indevidamente e devem poder ser regularizados.

28 Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 60), v., neste sentido, Acórdãos de 20 de junho de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, n.º 38), e de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.ºs 65 a 67).

29 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 41), v., neste sentido, Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62).

30 V. Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, n.ºs 65 e 66).

31 De modo semelhante — embora noutro contexto — Acórdão de 17 de julho de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, n.º 47).

32 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 42), v., neste sentido, Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 63).

62. Além disso, como demonstra claramente a sistemática da Diretiva IVA (v. artigo 206.º da Diretiva IVA), a dívida de imposto do sujeito passivo é sempre constituída pelo imposto devido nas operações de saída deduzido do imposto a montante dedutível das operações de aquisição no mesmo período de tributação. Esta ideia também devia ser tida em conta na apreciação da razoabilidade da aplicação de sanções por operações fictícias.

63. Da compensação dos dois direitos resulta neste caso um encargo concreto para a EN.SA (e, por isso, um prejuízo fiscal para a Itália) de 0 euros, se o preço de compra e o preço de venda foram iguais, como indicam as declarações do órgão jurisdicional de reenvio. A aplicação de uma sanção no valor de 100% da dedução do imposto a montante invocada indevidamente em prejuízo do Estado Italiano, sem ter em conta o montante do IVA igualmente indevido mas pago ao Estado Italiano, é desproporcionada, dada a semelhança objetiva dos dois direitos.

64. Mas a Itália continua a ter o direito de aplicar juros de mora de modo adequado sobre a dívida de imposto constituída por força do 203.º da Diretiva IVA (responsabilidade pelo risco) até que a mesma seja regularizada e, — como já afirmei antes — de aplicar também sanções penais pela emissão de faturas relativas a operações fictícias.

VI. Conclusão

65. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda do modo seguinte à questão colocada pela Commissione tributaria regionale per la Lombardia (Comissão Tributária Regional da Lombardia, Itália):

Os artigos 168.º e 203.º da Diretiva 2006/112/CE não se opõem, no caso de operações fictícias, à constituição simultânea de uma dívida de imposto com base na emissão de uma fatura e à recusa da dedução do imposto a montante (mesmo repetidamente no interior de uma cadeia de operações circular), desde que a dívida de imposto constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA possa ser regularizada sempre que esteja excluído o risco de perda de receitas fiscais. Numa tal situação, embora possa ser aplicada uma sanção pela emissão de uma fatura irregular, é desproporcionada uma sanção do valor total do imposto a montante não dedutível sobre as operações fictícias de aquisição, na medida em que tenha sido pago o IVA correspondente às operações fictícias de venda e, por conseguinte, não exista nenhum risco de perda de receitas fiscais.