



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
EVGENI TANCHEV
apresentadas em 30 de maio de 2018¹

Processo C-664/16

Lucrețiu Hadrian Vădan
contra

Agência Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Alba

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

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º e 273.º — Princípio da neutralidade do IVA — Direito à dedução do imposto pago a montante — Requisitos materiais — Requisitos de forma — Ausência de faturas»

I. Introdução

1. A fatura é um elemento essencial do direito de um sujeito passivo à dedução do IVA pago a montante, nos termos da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)². Com efeito, a fatura devidamente emitida tem sido classificada como o «título de acesso»³ ao direito à dedução, dado que tem uma «função de seguro» para a autoridade tributária nacional ao estabelecer um nexo entre a dedução do imposto pago a montante e o pagamento de imposto⁴.
2. Em circunstâncias como as do processo principal, pode o direito à dedução do IVA pago a montante previsto na Diretiva IVA ser recusado por uma autoridade tributária nacional quando o contribuinte não apresentar quaisquer faturas que o comprovem?
3. É esta, em substância, a questão fundamental submetida ao Tribunal de Justiça no presente reenvio prejudicial apresentado pela Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de Recurso, Alba Iulia, Roménia). O órgão jurisdicional de reenvio considera que isto implica a interpretação do direito à dedução do imposto pago a montante, como previsto nos artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º e 273.º da Diretiva IVA, e ter em conta os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, à luz dos factos do processo principal, o direito da União em matéria de IVA permite o recurso a um modo de avaliação indireta, mediante peritagem judicial, para determinar o alcance do direito a dedução.

1 Língua original: inglês.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 Conclusões do advogado-geral G. Slynn nos processos apensos Jeunehomme e EGI (123/87 e 330/87, EU:C:1998:274, p. 4534).

4 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, n.º 34).

4. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, sem prejuízo de certas exceções, as autoridades tributárias nacionais devem conceder ao sujeito passivo o direito a dedução do imposto pago a montante, nos termos previstos na Diretiva IVA, quando os requisitos materiais aplicáveis, tais como previstos no capítulo 1 do título X da Diretiva IVA («Origem e âmbito do direito à dedução») tenham sido satisfeitos, mesmo que o sujeito passivo não tenha cumprido alguns dos requisitos de forma relativos ao exercício desse direito, como a faturação⁵.

5. Até à data, a jurisprudência incidiu em geral sobre situações que envolvem deficiências associadas a faturas regularmente emitidas, nos restantes aspetos⁶, ou outras matérias relevantes para determinar se as faturas em causa podem ser apresentadas às autoridades tributárias para efeitos de dedução de imposto pago a montante, tais como prazos de preclusão⁷. O presente processo dá ao Tribunal de Justiça a oportunidade de decidir se tal abordagem deve ser seguida quando o sujeito passivo não apresenta quaisquer faturas e se proponha suprir a falta de provas mediante uma peritagem.

II. Quadro Jurídico

A. Direito da União

6. O artigo 167.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

7. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA prevê o seguinte:

«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.»

8. O artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA dispõe:

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

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

9. O artigo 179.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º»

5 V., por exemplo, Acórdãos de 28 de julho de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 47), e de 19 de outubro de 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, n.ºs 40 e 41 e jurisprudência referida).

6 V., por exemplo, Acórdão de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 V., por exemplo, Acórdão de 12 de abril de 2018, *Biosafe - Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

10. Nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA:

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

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

B. Direito romeno

11. Nos termos do artigo 145.º, n.º 1, e n.º 2, alínea a), e do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário), aplicável a partir de 1 de janeiro de 2007⁸, todos os sujeitos passivos têm direito à dedução do IVA sobre as aquisições destinadas às operações tributáveis; esse direito surge no momento em que o IVA se torna exigível. Para exercer o direito à dedução do IVA devido ou pago, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os requisitos previstos na lei.

12. O ponto 46.º, n.º 1, do Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (Decreto do Governo n.º 44/2004, que aprova as modalidades de aplicação da Lei n.º 571/2003), aplicável a partir de 1 de janeiro de 2007⁹, tem a seguinte redação:

«A dedução do imposto só pode ser justificada através do exemplar original dos documentos previstos no artigo 146.º, n.º 1, do Código Tributário ou mediante outros documentos que contenham, no mínimo, as informações previstas no artigo 155.º, n.º 5, do Código Tributário, com exceção das faturas simplificadas a que se refere o artigo 78.º Em caso de perda, subtração ou destruição do exemplar original do documento justificativo, o beneficiário deve pedir ao fornecedor/prestador a emissão de um duplicado da fatura na qual se indicará que substitui a fatura inicial.»

III. Factos do processo principal e questões prejudiciais

13. Segundo a decisão de reenvio, L. Vădan (a seguir «recorrente») é cidadão romeno e exerce a atividade de promotor imobiliário.

14. Na sua qualidade de pessoa singular, construiu um complexo residencial que compreende 90 apartamentos, cuja edificação decorreu entre 6 de junho de 2006 e 8 de setembro de 2008. O recorrente é também proprietário de outros terrenos para os quais já tinham sido elaborados planos urbanísticos locais com vista à construção de habitações unifamiliares.

15. Em 2006, o recorrente efetuou 29 transações relativas à venda de terrenos e de edifícios, 17 das quais anteriores a 1 de agosto de 2006.

16. No período compreendido entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2009, o recorrente efetuou 70 transações imobiliárias que consistiram na venda de edifícios novos, e entre 2008 e 2009 vendeu terrenos para construção. O valor total das transações foi de 19 234 596 leus romenos (RON).

⁸ Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, conforme alterado e completado posteriormente, na sua versão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007.

⁹ Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004, conforme alterado e completado posteriormente, na sua versão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007.

17. Dado que, em junho de 2006, o volume de negócios realizado do recorrente ultrapassou o limiar de isenção de 200 000 RON, a Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Direção-Geral das Finanças Públicas de Alba) considerou que o recorrente estava obrigado a registar-se para efeitos de IVA.

18. Em 26 de janeiro de 2011, o recorrente estava registado para efeitos de IVA pelas autoridades tributárias. Tornou-se sujeito passivo de IVA, com efeitos a partir de 1 de agosto de 2006.

19. Em 28 de janeiro de 2011, a Direcção-Geral das Finanças Públicas de Alba emitiu um aviso de liquidação contra o recorrente referente ao período compreendido entre 1 de agosto de 2006 e 31 de dezembro de 2009 (a seguir «aviso»). O aviso fixou o IVA a pagar em 3 071 069 RON, acrescido de juros no valor de 2 476 864 RON e coimas no montante de 460 660 RON, perfazendo um total de 6 008 593 RON.

20. O recorrente impugnou graciosamente o aviso. Por decisão de 19 de agosto de 2011 (a seguir «a decisão»), a Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Direção Geral do processamento de reclamações) anulou parcialmente o mesmo e ordenou à autoridade tributária que reavaliasse determinadas transações, o que levou a que o total das obrigações fiscais do recorrente fosse fixado em 5 735 741 RON.

21. O recorrente interpôs um recurso de anulação do aviso e da decisão, ao qual o órgão jurisdicional de reenvio negou provimento por sentença de 2013.

22. O recorrente interpôs recurso da sentença do órgão jurisdicional de reenvio na Înalta Curte de Casație și Justiție (Supremo Tribunal de Justiça da Roménia) (a seguir «Supremo Tribunal»). No seu Acórdão de 3 de dezembro de 2014, o referido órgão jurisdicional deu provimento ao recurso e remeteu o processo ao órgão jurisdicional de reenvio para reapreciação.

23. Segundo a decisão de reenvio, o Supremo Tribunal considerou que o recorrente tinha o estatuto de sujeito passivo desde 1 de agosto de 2006 e que as operações por ele efetuadas, envolvendo a venda de terrenos e a construção de edifícios com vários apartamentos seguida da respetiva venda, constituíam uma atividade económica.

24. Além disso, quanto ao direito à dedução, o Supremo Tribunal considerou contrária ao direito a sentença proferida pelo órgão jurisdicional de reenvio, porquanto, «embora tenha mencionado expressamente nos seus considerandos que “o recorrente, pela inscrição oficiosa como sujeito passivo para efeitos de IVA pelas autoridades tributárias, beneficia incontestavelmente desse direito”, decidiu que não podia valer-se das conclusões dessas duas peritagens com base no simples fundamento de que “não apresentou o exemplar original dos documentos relativos às compras de bens e serviços relativos aos imóveis vendidos”, e isto não obstante o órgão jurisdicional de reenvio ter conhecimento da falta dos documentos originais desde o início do processo».

25. O Supremo Tribunal considerou que o órgão jurisdicional de reenvio não tinha fundamentado a sua decisão de julgar improcedente as alegações do recorrente segundo as quais, uma vez que não estava registado como sujeito passivo para efeitos de IVA no momento da construção dos imóveis, não estava obrigado a contabilizar o IVA pago aos prestadores de serviços e de obras para um eventual exercício do direito à dedução desse imposto no futuro, bem como a sua alegação de que o montante total que pagou a título de IVA aos prestadores era superior ao calculado pelos órgãos tributários como sendo devido pelas operações imobiliárias.

26. O Supremo Tribunal considerou igualmente que, devido ao seu papel ativo, o órgão jurisdicional de reenvio podia pedir ao recorrente que completasse as provas documentais a fim de poder apreciar corretamente se o direito à dedução de IVA só podia ser demonstrado através dos documentos justificativos originais ou se essa demonstração também podia ser feita mediante outros documentos,

em aplicação do princípio da realidade da operação económica efetuada e evitando um formalismo excessivo. O Supremo Tribunal considerou que seria útil para a resolução do litígio que o órgão jurisdicional de reenvio examinasse a necessidade de ordenar outras peritagens com base em quaisquer documentos apresentados.

27. Não obstante, na decisão de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio manifestou reservas quanto à questão de saber se um promotor imobiliário que, como o recorrente, não efetuou as diligências preliminares necessárias para se certificar de que as operações em questão não estavam sujeitas a IVA, que não está registado como sujeito passivo, embora tivesse essa obrigação, com base na legislação em vigor, a partir de 1 de agosto de 2006, e que não manteve um registo contabilístico próprio dos sujeitos passivos, tem direito a beneficiar de dedução do IVA correspondente aos fluxos de caixa investidos na construção de imóveis, na medida em que, apesar de essas construções existirem e terem sido entregues aos compradores, os documentos justificativos na posse do recorrente (isto é, os recibos de caixa, dado que à época não era obrigatória a emissão de faturas destinadas às pessoas singulares), diferentes das faturas, são ilegíveis e insuficientes para determinar o alcance do direito à dedução.

28. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o recorrente pode exercer o seu direito à dedução numa situação em que não tem a possibilidade de demonstrar que as condições estabelecidas no artigo 178.º da Diretiva IVA, transpostas para o direito romeno pelo artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 571/2003, foram cumpridas, visto que não dispõe das faturas. Na eventualidade de ser permitido o exercício do direito à dedução, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o direito da União se opõe à utilização de um método de avaliação indireto (mediante perícia judicial realizada por um perito independente) com base na quantidade de trabalho/mão-de-obra, no caso de as entregas de bens (material de construção) e as prestações de serviços (mão-de-obra utilizada na construção dos edifícios) terem origem em sujeitos passivos, para determinar o alcance do direito a dedução.

29. Foi nestas circunstâncias que a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de Recurso de Alba Iulia) decidiu suspender a instância no processo principal e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) A Diretiva 2006/112 em geral e, em particular, os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º e 273.º, bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, podem ser interpretados no sentido de que permitem a um sujeito passivo que preencha os requisitos materiais para a dedução do IVA beneficiar do direito a dedução no caso de, num contexto específico como o do litígio no processo principal, esse sujeito passivo não poder provar, mediante a apresentação de faturas, os montantes anteriormente pagos pelas entregas de bens e pelas prestações dos serviços?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a Diretiva 2006/112, bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, podem ser interpretados no sentido de que um modo de avaliação indireta (mediante peritagem judicial), realizada por um perito independente, com base na quantidade de trabalho/mão-de-obra na construção resultante da peritagem, pode constituir uma medida admissível e adequada para determinar o alcance do direito a dedução, no caso de as entregas de bens (material de construção) e as prestações de serviços [mão-de-obra (utilizada na) construção dos edifícios] terem origem em sujeitos passivos para efeitos de IVA?»

30. Apresentaram observações escritas o recorrente, o Governo romeno e a Comissão. Todos eles participaram na audiência, que se realizou em 31 de janeiro de 2018.

IV. Apreciação

31. Cheguei à conclusão de que, em circunstâncias como as do processo principal, os artigos 167.º, 168.º, 178.º e 226.º da Diretiva IVA, tendo devidamente em conta os princípios da neutralidade e da proporcionalidade do IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem ao exercício do direito à dedução por um sujeito passivo que não disponha de quaisquer faturas ou outros documentos que comprovem o seu direito à dedução de IVA pago a montante. Um tal sujeito passivo não pode depender exclusivamente de um perito designado por um tribunal judicial para estimar o valor das entregas de bens (material de construção) e das prestações de serviços (mão-de-obra utilizada na construção dos edifícios).

32. A minha análise divide-se em três partes. Em primeiro lugar, resumirei as principais observações apresentadas pelas partes ao Tribunal de Justiça. Em segundo lugar, farei algumas observações preliminares. Em terceiro lugar, responderei às questões submetidas¹⁰.

A. Observações das partes

33. O recorrente observa que o Supremo Tribunal impôs ao órgão jurisdicional de reenvio a obrigação de calcular as obrigações fiscais do recorrente, ao reconhecer o seu direito à dedução do imposto pago a montante.

34. No que se refere à primeira questão, o recorrente assinala que, em conformidade com jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito à dedução previsto no artigo 167.º e seguintes da Diretiva IVA é parte integrante do regime do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. O direito à dedução é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante¹¹.

35. O recorrente observa ainda que, segundo jurisprudência constante, o direito à dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA. Este regime de deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA. Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais forem observados, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais¹².

36. Assim, uma vez que todos os requisitos materiais para efeitos da dedução do IVA foram cumpridos, este direito não pode ser limitado pela necessidade de observar determinados requisitos de forma.

10 Chamo a atenção para o facto de que, no que se refere às aquisições intracomunitárias de bens, nos termos do artigo 181.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem autorizar os sujeitos passivos que não possuam uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º a proceder, ainda assim, à dedução relativamente aos bens. Isso não se aplica à prestação de serviços. Para uma discussão desta matéria, v. Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, n.º 77).

11 O recorrente fez referência ao Acórdão de 1 de março de 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 40). V., também, mais recentemente, por exemplo, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 29 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 29 e jurisprudência referida).

12 A este propósito, o recorrente invoca o Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 56 a 58). V., também, mais recentemente, por exemplo, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 27, 28 e 30 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161 n.ºs 28, 30 e 31 e jurisprudência referida).

37. O recorrente argumenta que a sua posição é análoga à examinada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão *Salomie e Oltean*¹³, em que o Tribunal declarou que a inobservância de um requisito formal não dava lugar à perda do direito à dedução do IVA. O recorrente alega que nas circunstâncias do processo, tendo os requisitos materiais sido cumpridos, a apresentação de uma fatura constitui um mero requisito formal que não deve prejudicar o seu direito à dedução.

38. Por último, o recorrente observa que o Tribunal de Justiça declarou no processo de *Reisdorf*¹⁴ que, não existindo normas específicas relativas à prova do direito à dedução, os Estados-Membros têm o poder de exigir a apresentação do original da fatura para prova do mesmo direito, bem como o de admitir, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efetivamente a transação que é objeto do pedido de dedução¹⁵.

39. O recorrente alega que se encontra numa situação igual à que foi examinada pelo Tribunal de Justiça no processo *Reisdorf*. Salienta que o que está em causa no processo principal não é saber se ele tem ou não direito à dedução do imposto pago a montante, mas o modo de calcular o montante desse direito.

40. No que se refere à segunda questão, o recorrente defende que o único meio de prova objetivo que pode ser usado para determinar o seu direito a dedução é a peritagem judicial, que previne qualquer risco de fraude ou de prejuízo para o orçamento do Estado. O recurso a um perito ofereceria todas as garantias necessárias para determinar com objetividade e profissionalismo o valor do IVA pago a montante a deduzir.

41. O Governo romeno não partilha desta opinião.

42. No que diz respeito à primeira questão, o Governo romeno salienta, nomeadamente, que, em conformidade com o artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, mas que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA relativo aos bens ou serviços em causa deve apresentar uma relação direta e imediata com as operações sujeitas a imposto¹⁶. Nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, para exercer o direito à dedução o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com o artigo 226.º da Diretiva IVA¹⁷ ou outro documento que, segundo os critérios estabelecidos pelo Estado-Membro em causa, a possa substituir¹⁸. A fatura habilita as autoridades administrativas a verificar o pagamento do imposto por parte do emitente¹⁹ e justifica o direito à dedução do respetivo destinatário²⁰.

13 Acórdão de 9 de julho de 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

14 Acórdão de 5 de dezembro de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

15 Acórdão de 5 de dezembro de 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466 n.º 30).

16 O Governo romeno remete para o Acórdão de 6 de abril de 1995, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, n.ºs 18 e 19).

17 A este propósito, o Governo romeno remete para, nomeadamente, o Acórdão de 22 de outubro de 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 29). V. ainda mais recentemente, Acórdão de 12 de abril de 2018, *Biosafe - Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 32 e 33).

18 O Governo romeno refere o Acórdão de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 32).

19 O Governo romeno refere os Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, n.ºs 31 e 32), e *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, n.ºs 35 e 36).

20 O Governo romeno remete para o Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690; n.º 27), e as Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* (EU:C:2016:101, n.º 34). V., também, n.ºs 36 a 39 dessas conclusões sobre a função da fatura no que respeita à dedução do IVA pago a montante.

43. O Governo romeno reconhece que o Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Uma vez que a Administração Tributária dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das transações em causa, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito a dedução, requisitos adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito²¹.

44. Porém, a jurisprudência do Tribunal de Justiça admite uma exceção que é relevante para o processo principal. Trata-se da situação em que a violação das exigências formais tem por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências materiais²².

45. Na opinião do Governo romeno, isso verifica-se no processo principal. A falta de faturas ou de outros documentos adequados impede a produção da prova do cumprimento dos requisitos materiais do direito à dedução do imposto pago a montante²³.

46. O Governo romeno alega que o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, que determina que o contribuinte tem de possuir faturas para poder exercer o direito à dedução do IVA pago a montante, é aplicável ao processo principal²⁴, em particular quando a falta das mesmas se deve exclusivamente a passividade do recorrente. Nos termos do artigo 242.º da Diretiva IVA, todos os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal²⁵.

47. O Governo romeno argumenta que a sua posição é conforme com o princípio da neutralidade fiscal. Salienta que o princípio da proporcionalidade permite, em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva IVA, que os Estados-Membros prevejam outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Contudo, as medidas que os Estados-Membros podem adotar ao abrigo do disposto no artigo 273.º da Diretiva IVA para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos nem pôr em causa a neutralidade do IVA²⁶. Em todo o caso, as autoridades romenas não pediram ao recorrente, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, que satisfizesse obrigações diferentes que estão previstas no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA.

48. Quanto à segunda questão, o Governo romeno observa que a fatura é o documento que contém toda a informação relevante para o regime de IVA aplicável. Não é o valor final dos edifícios que foram construídos que determina o montante do IVA que pode ser deduzido, mas cada operação de compra de bens e serviços. O recurso a um modo de avaliação indireto comprometeria o princípio da neutralidade do IVA.

21 O Governo romeno remete para, nomeadamente, o Acórdão de 1 de março de 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43).

22 O Governo romeno remete para os Acórdãos de 27 de setembro de 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 31), e de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.º 39). V. mais recentemente Acórdão de 7 de março de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 35).

23 O Governo romeno remete para os Acórdãos de 12 de julho de 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 71), e de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.º 39).

24 O Governo romeno remete para os Acórdãos de 22 de outubro de 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 40); de 13 de fevereiro de 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 47); e de 8 de maio de 2013, *Petroma Transports e o.* (C-271/12, EU:C:2013:297, n.ºs 25 a 36). V., mais recentemente, Acórdão de 12 de abril de 2018, *Biosafe - Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 32 e 33 e jurisprudência referida).

25 O Governo romeno remete para o Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 41 e jurisprudência referida).

26 O Governo romeno remete para o Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62).

49. A Comissão considera que com as duas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º, 168.º, 178.º e 226.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo que não conservou as faturas que provam o seu direito à dedução do IVA relativo à entrega de bens ou à prestação de serviços pode fazer prova dessas operações através de um relatório elaborado por peritos designados pelo órgão jurisdicional de reenvio nacional para estimar o valor dos imóveis, tendo em conta o período de tempo considerável já decorrido desde que os edifícios novos em causa foram objeto de transações.

50. Tal como o recorrente, a Comissão observa que, segundo jurisprudência constante, o direito à dedução do imposto pago a montante previsto no artigo 167.º e seguintes da Diretiva IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, que não pode, em princípio, ser limitado e é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante²⁷. A Comissão reconhece que o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA²⁸.

51. Contudo, a Comissão salienta que a prevenção da fraude, evasão ou abuso fiscais é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA. Cabe, assim, aos tribunais e às autoridades judiciais nacionais recusar o direito à dedução se se provar, perante elementos objetivos, que esse direito foi invocado de maneira fraudulenta ou abusiva²⁹.

52. A Comissão reconhece que o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais³⁰.

53. Contudo, à semelhança do Governo romeno, a Comissão salienta que pode assim não suceder se a violação dessas exigências formais tiver por efeito impedir apresentar a prova certa de que as exigências materiais foram observadas³¹.

54. O Tribunal de Justiça declarou que, no que se refere aos requisitos materiais exigidos para que surja o direito à dedução, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que, para poder beneficiar desse direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo na aceção da diretiva e, por outro, que os bens e serviços invocados para basear esse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens tenham sido entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo³².

27 A Comissão remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 26). V., também, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 27 e 29 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.ºs 28 e 29 e jurisprudência referida).

28 A Comissão remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015 PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27). V., também, Acórdãos de 12 de abril de 2018 Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 28 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 30).

29 Num contexto de fraude, a Comissão remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.ºs 47 e 48). V., ainda, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 38 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.ºs 36 e 40 e jurisprudência referida).

30 A Comissão remete para o Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58 e 59).

31 A Comissão remete para o Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 46). V., também, Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 35 e jurisprudência referida).

32 A Comissão remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28). V., também, Acórdãos de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 31 e jurisprudência referida), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 39 e jurisprudência referida).

55. São requisitos formais para a constituição do direito à dedução, como os deveres em matéria de contabilidade e faturação e declarativos, porém, que regem o exercício e controlo desse mesmo direito e o bom funcionamento do sistema do IVA.

56. Resulta, assim, do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA que a possibilidade de exercício do direito à dedução está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226.º desta diretiva³³.

57. Tal como o Governo romeno, a Comissão observa que o objetivo das menções que devem obrigatoriamente figurar na fatura, nos termos do artigo 226.º da Diretiva IVA, consiste em permitir as administrações tributárias controlar o pagamento do imposto devido e, se for caso disso, a existência de direito à dedução do IVA. A data da prestação dos serviços objeto da fatura permite controlar quando ocorreu o facto gerador e, portanto, determinar as disposições tributárias que devem, de um ponto de vista temporal, aplicar-se às operações a que respeita o documento³⁴. Incumbe ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA provar que preenche os requisitos de elegibilidade para dela beneficiar³⁵.

58. A Comissão alega que, nas circunstâncias do processo principal, as autoridades tributárias não estão na posse da informação necessária para estabelecer que estão preenchidos os requisitos materiais. Isto, porque nos anos seguintes, entre 2007 e 2009, o recorrente não se inscreveu no registo para efeitos de IVA, não pagou IVA, não declarou o início da sua atividade económica, não apresentou declarações fiscais, não coligiu nem as manteve durante o prazo de 10 anos previsto na legislação tributária romena ou sequer até ao fim do prazo de preclusão de 5 anos. Excetuando a conservação de recibos de impostos ilegíveis, o recorrente não cumpriu a obrigação de possuir contabilidade organizada.

59. A Comissão alega que é indispensável poder identificar cada fornecedor, não apenas para verificar o cumprimento dos requisitos para a dedução do imposto pago a montante, mas também para permitir às autoridades tributárias nacionais verificar a contabilidade dos sujeitos passivos e determinar se existem fraudes no que se refere a operações efetuadas a montante.

60. A Comissão recorda que o Tribunal de Justiça declarou que o facto de não ter uma contabilidade organizada, que permita a aplicação do IVA e a sua fiscalização pela Administração Tributária, e a falta de registo das faturas emitidas e pagas são suscetíveis de impedir a exata cobrança do imposto e, por conseguinte, de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA³⁶.

61. A Comissão alega que é difícil perceber de que forma poderia um perito identificar cada entrega de bens e prestação de serviços efetuada ao recorrente para elaborar um relatório suscetível de ser classificado como prova concludente no que respeita aos requisitos materiais do direito à dedução. A decisão de reenvio refere-se aos elementos facultados pelos relatórios periciais como estimativas. Contudo, nada na formulação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, relativo à dedução do IVA suportado em operações a montante, permite concluir que um sujeito passivo possa beneficiar de direito à dedução com base em estimativas. A Comissão recorda que é jurisprudência constante que o IVA se aplica a todas as transações de produção ou distribuição, com dedução do imposto que diretamente onerou os diversos elementos constitutivos do preço³⁷. Assim, há que fazer a distinção entre o valor do material de construção fornecido e dos serviços prestados ao recorrente naquele momento pelos seus fornecedores e o valor dos edifícios no momento da realização de uma peritagem, sendo que no processo principal implica um intervalo de 10 anos.

33 A Comissão remete para o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 41). V., também, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 32 e 33).

34 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.ºs 27 e 30).

35 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 46).

36 A Comissão remete para o Acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

37 A Comissão remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 35).

B. Observações preliminares

62. Em primeiro lugar, é jurisprudência constante que o Tribunal de Justiça só é competente para interpretar o direito da União no que se refere à sua aplicação num novo Estado-Membro a partir da data de adesão deste último à União Europeia³⁸. O Tribunal não tem competência para interpretar as diretivas da União relativas ao IVA quando está em questão um período de tributação anterior à data de adesão do Estado-Membro em causa³⁹.

63. No presente processo, o aviso de liquidação controvertido respeita ao período compreendido entre 1 de agosto de 2006 e 31 de dezembro de 2009. Consequentemente, o Tribunal de Justiça tem competência para interpretar as disposições do direito da União solicitadas, no que se refere à sua aplicação ao processo principal, a partir da data de adesão da Roménia à União Europeia, em 1 de janeiro de 2007, excluindo-se, pois, o período compreendido entre 1 de agosto de 2006 e 31 de dezembro de 2006.

64. Em segundo lugar, na medida em que nas observações escritas do recorrente (reproduzidas no n.º 33, *supra*) se sugere que o órgão jurisdicional de reenvio deve aplicar a decisão do Supremo Tribunal e avaliar o direito do recorrente a deduzir o IVA pago a montante com base em relatórios periciais, em vez de recorrer ao mecanismo do artigo 267.º TFUE para interpretar as disposições relevantes do direito da União, remeto para as minhas observações nas Conclusões no processo C.K. e o.⁴⁰. Aí, observei que, no processo *Križan e o.*⁴¹, o Tribunal de Justiça declarou que uma regra de direito nacional, nos termos da qual as apreciações de um órgão jurisdicional superior vinculam um outro órgão jurisdicional nacional, não pode retirar a este último a faculdade de submeter ao Tribunal de Justiça questões de interpretação do direito da União a que essas apreciações jurídicas se referem⁴².

65. Em terceiro lugar, subscrevo os argumentos apresentados pela Comissão no sentido de que as duas questões prejudiciais podem ser apreciadas conjuntamente. Em meu entender, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º, 168.º, 178.º e 226.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo que não conservou as faturas que comprovam o seu direito à dedução do IVA relativo ao fornecimento de bens ou à prestação de serviços pode fazer prova dessas transações com base num relatório elaborado por peritos designados pelo órgão jurisdicional de reenvio, para determinar o valor do material de construção e da mão-de-obra relativos à construção dos edifícios, tendo em conta o período de tempo considerável já decorrido desde que os edifícios novos em causa foram objeto de transações.

66. Passo agora a responder às questões prejudiciais com base no acima exposto.

C. Proposta de resposta às questões prejudiciais

67. Rejeito liminarmente a alegação do recorrente de que a situação em que se encontra é comparável aos problemas apreciados pelo Tribunal de Justiça nos Acórdãos *Salomie e Oltean*⁴³ e *Reisdorf*⁴⁴.

38 V., por exemplo, Acórdão de 15 de abril de 2010, *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, n.º 14 e jurisprudência referida), e Despacho de 11 de maio de 2017, *Exmitiani* (C-286/16, não publicado, EU:C:2017:368, n.º 12 e jurisprudência referida). Este despacho é citado nas observações escritas do Governo romeno e da Comissão.

39 V., por exemplo, Despacho de 11 de maio de 2017 no processo *Exmitiani* (C-286/16, não publicado, EU:C:2017:368, não publicado, n.º 13 e jurisprudência referida).

40 Conclusões do advogado-geral E. Tanchev (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, n.º 34).

41 Acórdão de 15 de janeiro de 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 Acórdão de 15 de janeiro de 2013, *Križan e o.* (C-416/10, EU:C:2013:8, n.º 68).

43 Acórdão de 9 de julho de 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 Acórdão de 5 de dezembro de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

68. O processo *Salomie e Oltean* referia-se à aplicação de IVA a operações de venda de imóveis efetuadas na Roménia em 2009. Entre 2007 e 2009, os demandantes nesse processo realizaram diversas transações imobiliárias que não foram declaradas como sujeitas a IVA, mas, após uma ação de inspeção levada a cabo pela autoridade tributária esta veio a emitir avisos de liquidação deste imposto, o que desencadeou o litígio entre os demandantes e a autoridade tributária nacional⁴⁵.

69. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o facto de as autoridades tributárias nacionais não terem, até ao ano de 2010, sujeitado sistematicamente a IVA as operações imobiliárias como as que estavam em causa no processo principal não era suficiente, salvo circunstâncias excecionais, para dar aos contribuintes em causa garantias precisas, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, sobre a não aplicação do IVA a operações imobiliárias como as que estavam em causa no processo principal. Tendo em conta a dimensão da operação imobiliária em causa no processo principal, que consiste na construção e venda de quatro imóveis com mais de 130 apartamentos, um operador económico prudente e informado não podia razoavelmente concluir pela não sujeição dessa operação a IVA, sem ter obtido, ou pelo menos tentado obter, garantias expressas nesse sentido por parte das autoridades tributárias nacionais competentes⁴⁶.

70. Contudo, no processo principal não se coloca nenhuma questão de violação de expectativas legítimas. Na verdade, as observações do Tribunal de Justiça no Acórdão *Salomie e Oltean* relativas ao operador económico prudente e informado parecem abonar mais em favor da posição do Governo romeno e da Comissão que da do recorrente.

71. O Acórdão do Tribunal de Justiça no processo *Salomie e Oltean* incidiu igualmente sobre a questão de saber se a Diretiva IVA se opõe a uma regulamentação nacional que recusa o direito à dedução do IVA ao sujeito passivo pela «simples razão» de não estar registado no IVA quando realizou essas operações. Contudo, o registo para efeitos de IVA não constitui um elemento pertinente do processo principal⁴⁷.

72. Do mesmo modo, cabe distinguir o processo *Reisdorf*⁴⁸ dos factos do processo principal.

73. Nesse processo, o direito à dedução fora recusado ao contribuinte pelo facto de este ter apresentado cópias de diversas faturas, mas não os originais⁴⁹. Por conseguinte, o processo versava sobre a questão de saber se a obrigação de possuir uma fatura para poder exercer o direito à dedução, então previsto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da 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 uniforme⁵⁰, permite aos Estados-Membros entender por «fatura» não só o original, mas também outros documentos, como cópias, duplicados ou fotocópias, e se o sujeito passivo que já não está na posse do original da fatura podia ainda fazer prova do direito à dedução do imposto pago a montante por outros meios.

74. Por conseguinte, o Acórdão *Reisdorf* defende a tese de que os sujeitos passivos, quando já não estejam de posse da fatura original, podem apresentar «outras provas concludentes» que demonstrem que existiu efetivamente a transação que é objeto do pedido de dedução⁵¹. Não trata do papel dos relatórios de peritagem neste processo.

45 Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 19 a 24).

46 Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 47 a 49).

47 Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 62 a 65).

48 Acórdão de 5 de dezembro de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

49 Acórdão de 5 de dezembro de 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, n.º 9).

50 JO 1977, L 145, p. 1; EE 09, F01, p. 54.

51 Acórdão de 5 de dezembro de 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, n.º 29).

75. Passando à jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a inobservância dos requisitos formais relacionados com a faturação, o Tribunal de Justiça confirmou o direito à dedução do imposto pago a montante em circunstâncias que envolviam diversos tipos de deficiência das faturas. Todavia, ao que parece, a jurisprudência não se terá ainda debruçado concretamente sobre a questão da ausência total de faturas⁵² ou quaisquer outros documentos justificativos adequados.

76. O Acórdão *Uszodaépítő*⁵³, por exemplo, versava sobre a alteração do conteúdo das faturas e a apresentação de uma declaração complementar. O Acórdão *Polski Trawertyn*⁵⁴ referia-se a uma fatura emitida antes do registo e da identificação de uma sociedade para efeitos de IVA, emitida em nome dos futuros sócios da referida sociedade. O Acórdão *Idexx Laboratories Italia*⁵⁵ tinha por objeto uma situação em que o sujeito passivo não tinha inscrito no registo do IVA algumas faturas sujeitas ao regime de autoliquidação⁵⁶. No processo *Senatex* estava em causa a retificação de uma fatura⁵⁷.

77. Nas suas Conclusões no processo *Vámos*⁵⁸, o advogado-geral N. Wahl observou que «[n]os casos em que o Tribunal de Justiça rejeitou uma abordagem formalista, o objetivo consistia em assegurar que, não obstante o sujeito passivo ter cometido um *pequeno erro processual*, as operações seriam tributadas tomando em consideração as suas características objetivas [...]. Os Estados-Membros não podem penalizar o não cumprimento rigoroso de requisitos formais de [modo a] comprometer a neutralidade do sistema, por exemplo tratando de modo diferente empresas concorrentes ou privando disposições-chave da Diretiva IVA do seu efeito útil»⁵⁹.

78. Saliento, além disso, que, nos termos do artigo 242.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal. O artigo 244.º da mesma diretiva obriga os sujeitos passivos a velar por que sejam armazenadas cópias das faturas emitidas por eles próprios, assim como todas as faturas recebidas. Por força do artigo 250.º, n.º 1, os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível⁶⁰.

79. Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça os Estados-Membros não estão impedidos de tratar como evasão fiscal a falta de contabilidade regular⁶¹.

52 Faço notar que o Acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), versava sobre uma situação em que um sujeito passivo não dispondo de faturas próprias para deduzir o imposto pago a montante pretendia apresentar faturas emitidas por empresas terceiras para fundamentar esse direito.

53 Acórdão de 30 de setembro de 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 Acórdão de 1 de março de 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 Acórdão de 11 de dezembro de 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 Faço notar que a elaboração da fatura e a dedução do imposto pago a montante no contexto do regime de autoliquidação estão sujeitos a normas específicas que não são relevantes no processo principal. V., por exemplo, Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), e de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.º 38). V., igualmente, Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, n.ºs 81 e 82).

57 Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 (C-566/16, EU:C:2017:895), processo pendente.

59 Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo *Vámos* (C-566/16, EU:C:2017:895, n.º 47). O sublinhado é meu.

60 V., por exemplo, Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:213, n.º 32), processo pendente.

61 Acórdão de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 39 e jurisprudência referida). Cabe também salientar as obrigações dos Estados-Membros decorrentes do artigo 4.º, n.º 3, TUE, do artigo 325.º TFUE, bem como do artigo 250.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva IVA. V. Acórdão de 19 de outubro de 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 47).

80. No processo principal, a inobservância de um requisito formal, como a conservação das faturas, levou à recusa do direito à dedução, dado que o incumprimento impede a prova irrefutável de que as exigências materiais foram observadas⁶². Mais que incumprimento de um requisito de forma, existe falta da informação necessária para demonstrar que os requisitos materiais foram satisfeitos⁶³. Ou, como um advogado-geral recentemente salientou, é «perfeitamente lógico» recusar o benefício do direito a dedução se a violação das exigências formais «for de tal forma importante que torne impossível ou excessivamente difícil o controlo do preenchimento dos requisitos materiais do direito a dedução»⁶⁴.

81. Assim, o processo principal configura uma das duas exceções ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, sendo a outra a participação em evasão fiscal⁶⁵.

82. Por conseguinte, embora não se possa excluir que possam existir circunstâncias em que as exigências materiais para a dedução do imposto pago a montante possam determinar-se mediante relatórios periciais, na ausência de faturas, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar⁶⁶, na minha opinião tais circunstâncias não estão presentes no processo principal.

83. A jurisprudência corrobora os argumentos do Governo romeno e da Comissão no sentido de que a falta da parte do recorrente de um mínimo de diligência na conservação das competentes faturas para dedução do imposto pago a montante é um fator a ter em conta⁶⁷. O mesmo sucede com a demora, acerca da qual o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros têm o direito de impor limites temporais razoáveis ao direito à dedução do imposto pago a montante, a bem da segurança jurídica⁶⁸. Os factos em apreço no processo principal diferem dos subjacentes ao recente Acórdão do Tribunal de Justiça no processo Volkswagen⁶⁹ a vários títulos, mas acima de tudo pelo facto de, neste último processo, não existir falta da diligência devida por parte do recorrente e por ser evidente que este tinha o direito à dedução do imposto pago a montante, quantificável mediante faturação tardia⁷⁰. Situação similar é a do processo Biosafe⁷¹, em que o imposto pago a montante foi considerado dedutível por ser objetivamente impossível ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução antes de outro sujeito passivo da cadeia de abastecimento proceder à regularização do IVA.

84. Acima de tudo, não há nada nos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que sugira que, tendo em conta o lapso de tempo de 10 anos entretanto decorrido e a falta de quaisquer faturas ou documentos equivalentes que possam ser utilizados, um relatório pericial possa reconstituir com precisão cada operação relevante em relação à qual é reclamada a dedução do imposto pago a montante.

62 V., por exemplo, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 42).

63 V., por exemplo, Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 35 e jurisprudência referida): «a recusa do direito à dedução é mais dependente da falta dos dados necessários para apurar se essas exigências materiais estavam cumpridas do que do não cumprimento de uma exigência formal».

64 Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no processo Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, n.º 39). V., igualmente, Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 35 e jurisprudência referida).

65 Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, n.ºs 80 e 81). V., igualmente, Acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, n.ºs 43 a 46).

66 Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 38).

67 Por exemplo, Acórdãos de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, n.ºs 47 e 51), e de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 43).

68 V., por exemplo, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 33 e jurisprudência referida).

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

70 Como afirma nas Conclusões o advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 69), na realidade o que houve foi pagamento tardio do IVA.

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

85. Assim, nas circunstâncias do processo principal, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser legitimamente invocado por um sujeito passivo que pretende pôr em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA, por não manter os registos exigidos nos termos da Diretiva IVA durante um longo período⁷².

V. Conclusão

86. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pela Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de Recurso de Alba Iulia, Roménia) do seguinte modo:

«Nas circunstâncias do processo principal, os artigos 167.º, 168.º, 178.º e 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de um sujeito passivo que não tenha conservado as faturas que comprovam o seu direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo à entrega de bens ou à prestação de serviços não pode fazer prova da existência dessas transações mediante um relatório elaborado por peritos designados pelo órgão jurisdicional de reenvio para estimar o valor do material de construção e da mão-de-obra relativos à construção dos edifícios, tendo em conta o período de tempo considerável já decorrido desde que os edifícios novos em causa foram transacionados.»

⁷² V., por analogia, sobre a exclusão do direito à dedução num contexto de evasão fiscal, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 58).