



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

18 de novembro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Direito à dedução do IVA — Anulação da identificação para efeitos de IVA de um sujeito passivo — Recusa do direito a dedução — Condições formais»

No processo C-358/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Judecătoria Oradea (Tribunal de Primeira Instância de Oradea, Roménia), por Decisão de 9 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de julho de 2020, no processo

Promexor Trade SRL

contra

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen (relator), juiz, exercendo funções de presidente da Oitava Secção, L. S. Rossi e N. Wahl, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Promexor Trade SRL, por R. Chiriță, avocat,

— em representação do Governo romeno, por E. Gane, A. Rotăreanu e A. Wellman, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

— em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 1.º, 167.º a 169.º, 176.º a 180.º, do artigo 214.º, n.º 1, e dos artigos 250.º, 272.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), bem como dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da cooperação leal, da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da proporcionalidade.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Promexor Trade SRL (a seguir «Promexor») à Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj — Administração Distrital das Finanças Públicas de Bihor, Roménia) (a seguir «Administração das Finanças Públicas») a respeito da obrigação imposta à Promexor, à qual foi negado o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante devido à anulação da sua identificação para efeitos de IVA, de pagar o IVA das suas operações tributadas.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 167.º da Diretiva IVA enuncia:
«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»
- 4 O artigo 168.º desta diretiva dispõe:
«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.
 - b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

- c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);
- d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;
- e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

5 O artigo 178.º da mesma diretiva prevê:

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

- a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI.
- b) Relativamente à dedução referida na alínea b) do artigo 168.º, no que respeita às operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro;
- c) Relativamente à dedução referida na alínea c) do artigo 168.º, no que respeita às aquisições intracomunitárias de bens, ter incluído na declaração de IVA prevista no artigo 250.º todos os dados necessários para determinar o montante do IVA devido relativamente a essas aquisições de bens e possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 5 do capítulo 3 do título XI;
- d) Relativamente à dedução referida na alínea d) do artigo 168.º, no que respeita às operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro;
- e) Relativamente à dedução referida na alínea e) do artigo 168.º, no que respeita às importações de bens, possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do IVA devido;
- f) Quando tenha de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou adquirente em caso de aplicação dos artigos 194.º a 197.º e 199.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

6 Nos termos do artigo 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto 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»

7 O artigo 180.º desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo a proceder a deduções que não tenham sido efetuadas em conformidade com os artigos 178.º e 179.º»

8 O artigo 213.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.»

9 Nos termos do artigo 214.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

- a) Os sujeitos passivos, com exceção dos referidos no n.º 2 do artigo 9.º, que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confiram direito a dedução e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA seja devido unicamente pelo destinatário em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º;
- b) Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.º 3 do artigo 3.º, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias;
- c) Os sujeitos passivos que efetuem, no respetivo território, aquisições intracomunitárias de bens para fins das suas operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º que sejam efetuadas fora desse território;
- d) Os sujeitos passivos que recebam, no respetivo território, serviços pelos quais o IVA é devido por força do artigo 196.º;
- e) Os sujeitos passivos estabelecidos no respetivo território que prestem serviços no território de outro Estado-Membro pelos quais o IVA é devido unicamente pelo destinatário por força do artigo 196.º»

10 O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

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

11 Nos termos do artigo 273.º desta diretiva:

«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.»

Direito romeno

Antigo Código Tributário

- 12 O artigo 153.º, n.ºs 9 e 9¹ da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que Aprova o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003), conforme alterado (a seguir «Antigo Código Tributário»), previa:

«(9) As autoridades fiscais competentes anulam a identificação de um sujeito passivo para efeitos de IVA nos termos do presente artigo:

[...]

- e) se, nas declarações de IVA apresentadas em relação a seis meses consecutivos no decurso de um semestre civil, no caso de pessoas para as quais o exercício fiscal é o mês civil, e em dois períodos fiscais consecutivos no decurso de um semestre civil, no caso de sujeitos passivos cujo exercício fiscal é o trimestre civil, não foram declaradas aquisições de bens ou serviços nem entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas no decurso desses períodos de declaração, a contar do primeiro dia do segundo mês seguinte ao semestre civil em curso. A partir da declaração relativa ao mês de julho de 2012, no caso de sujeitos passivos cujo exercício fiscal é o mês civil, ou da declaração relativa ao terceiro trimestre do ano de 2012, no caso de sujeitos passivos cujo exercício fiscal é o trimestre civil, as autoridades fiscais competentes anulam a identificação do sujeito passivo para efeitos de IVA se, nas declarações de IVA apresentadas em relação a seis meses consecutivos, no caso dos sujeitos passivos cujo exercício fiscal é o mês civil, e em dois trimestres civis consecutivos, no caso de sujeitos passivos cujo exercício fiscal é o trimestre civil, não forem declaradas nem aquisições de bens e serviços nem entregas de bens ou de prestações de serviços efetuadas no decurso desses períodos de declaração, a contar do primeiro dia do mês seguinte àquele no decurso do qual tenha expirado o prazo de apresentação da sexta declaração, no primeiro caso, e a contar do primeiro dia do mês seguinte àquele em que expirou o prazo de apresentação da segunda declaração, no segundo;

[...]

(9¹) O processo de anulação da identificação para efeitos de IVA é definido pelas normas processuais em vigor. Após a anulação da identificação para efeitos de IVA em conformidade com o n.º 9, alíneas a) a e) e h), as autoridades fiscais competentes identificam os sujeitos passivos de IVA aplicando o n.º 7 do modo seguinte:

[...]

- d) a pedido do sujeito passivo, na situação referida no n.º 9, alínea e), mediante apresentação de uma declaração em que este declare sob compromisso de honra que vai exercer uma atividade económica. A data de identificação do sujeito passivo para efeitos de IVA é a da notificação da decisão de identificação para efeitos de IVA.

Os sujeitos passivos que se encontrem nas situações referidas neste número não podem aplicar as disposições relativas ao limite de isenção para as pequenas empresas previsto no artigo 152.º até à data de identificação para efeitos de IVA e são obrigados a aplicar o disposto no artigo 11.º, n.ºs 11 e 13.»

13 O artigo 11.º, n.º 1³, do Antigo Código Tributário previa:

«Os contribuintes que sejam sujeitos passivos estabelecidos na Roménia, cuja identificação para efeitos de IVA tenha sido anulada em conformidade com o artigo 153.º, n.º 9, alíneas b) a e) e h), não beneficiam, no período em questão, do direito à dedução do IVA relativo às aquisições efetuadas, mas são devedores do IVA cobrado, em conformidade com as disposições do título VI, relativo às operações tributáveis efetuadas no decurso desse período. No que se refere às aquisições de bens e/ou serviços efetuados no decurso do período durante o qual o interessado não tem um número de IVA válido e destinadas a operações que serão realizadas após a data de identificação para efeitos de IVA e que dão origem à dedução nos termos do título VI, é aplicada a favor do sujeito passivo, por inscrição na primeira declaração de imposto prevista no artigo 156² apresentada pelo sujeito passivo após a identificação para efeitos de IVA, ou, consoante o caso, numa declaração posterior, o imposto relativo:

- a) aos bens armazenados e aos serviços não utilizados no momento da identificação, constatados com base em inventário;
- b) às imobilizações corpóreas, incluindo os bens de investimento relativamente aos quais não tenha expirado o prazo de fixação da dedução, assim como às imobilizações corpóreas em execução constatadas com base em inventário, de que o interessado seja titular à data da identificação. No caso das imobilizações corpóreas diferentes dos bens de investimento, o imposto relativo aos valores ainda não amortizados à data da identificação é adaptado. O artigo 149.º aplica-se aos bens de investimento.»

14 O artigo 145.º do Antigo Código Tributário previa:

- «1. O direito à dedução constitui-se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 2. Todos os sujeitos passivos têm o direito de deduzir o imposto relativo às compras se estas forem utilizadas para os efeitos das seguintes operações:
 - a) operações tributadas;
 - b) operações resultantes de atividades económicas cujo lugar de entrega/prestação seja considerado situado no estrangeiro, no caso de o imposto ser dedutível se as operações fossem realizadas na Roménia;
 - c) operações isentas, em conformidade com os artigos 143.º, 144.º e 144¹;
 - d) operações isentas em conformidade com o artigo 141.º, n.º 2, alínea a), pontos 1 a 5, e alínea b), quando o adquirente ou o recetor esteja estabelecido fora da Comunidade ou quando essas operações estiverem diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da Comunidade, assim como para operações efetuadas por intermediários que agem em nome e por conta de terceiros, quando intervêm no decurso dessas operações;
 - e) operações visadas no artigo 128.º, n.º 7, e no artigo 129.º, n.º 7, se o imposto se aplicasse à referida transferência.

[...]

4. Nas condições fixadas pelas normas que estabelecem as modalidades de aplicação, o direito à dedução do imposto é concedido para as aquisições efetuadas por um sujeito passivo antes da sua identificação para efeitos de IVA, em conformidade com o artigo 153.º»

Novo Código Tributário

- 15 O artigo 11.º, n.º 8, da Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 que Aprova o Código Tributário), de 8 de setembro de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de setembro de 2015, a seguir «Novo Código Tributário»), dispõe:

«Os sujeitos passivos estabelecidos na Roménia, cuja identificação para efeitos de IVA tenha sido anulada em conformidade com o artigo 316.º, n.º 11, alíneas c) a e) e h), não beneficiam, no período em questão, do direito à dedução do IVA relativo às aquisições efetuadas, mas são devedores do IVA cobrado, em conformidade com as disposições no título VII, relativo às operações tributadas efetuadas no decurso desse período. No caso de identificação para efeitos de IVA em conformidade com o artigo 316.º, n.º 12, o sujeito passivo exerce o seu direito a dedução relativo às aquisições de bens e/ou serviços efetuados durante o período no decurso do qual o número de identificação para efeitos de IVA esteve anulado, através de inscrição na primeira declaração de IVA prevista no artigo 323.º apresentada após a sua identificação para efeitos de IVA, ou, consoante o caso, numa declaração posterior, mesmo que a fatura não comporte o número de identificação do sujeito passivo para efeitos de IVA. Depois de terem sido identificados para efeitos de IVA em conformidade com o artigo 316.º, n.º 12, relativamente às entregas de bens/prestações de serviços efetuadas durante o período em que o número de identificação para efeitos de IVA esteve anulado, os sujeitos passivos emitem faturas com indicação separada do [IVA] cobrado durante esse período, que não foi incluído na declaração de IVA apresentada em conformidade com o artigo 323.º»

- 16 Nos termos do artigo 316.º, n.ºs 12 e 14, do Novo Código Tributário:

«12. O procedimento de anulação da identificação para efeitos de IVA é definido pelas normas processuais em vigor. Após a anulação da identificação para efeitos de IVA em conformidade com o n.º 11, alíneas a) a e) e h), as Autoridades Fiscais competentes identificam o sujeito passivo para efeitos de IVA, a seu pedido, da forma seguinte:

[...]

d) na situação prevista no n.º 11, alínea e), com base numa declaração em que o sujeito passivo declare, sob compromisso de honra, que exercerá uma atividade económica. A data da identificação para efeitos de IVA é a da notificação da decisão de identificação para efeitos de IVA;

[...]

14. Os sujeitos passivos que se encontrem nas situações referidas no n.º 12 não podem aplicar as disposições relativas ao limite de isenção para as pequenas empresas previsto no artigo 310.º até à data de identificação para efeitos de IVA e são obrigados a aplicar o disposto no artigo 11.º, n.ºs 6 e 8.»

- 17 O artigo 297.º do Novo Código Tributário dispõe:

«1. O direito à dedução constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível.

[...]

4. Todos os sujeitos passivos têm o direito de deduzir o imposto relativo às compras se estas forem utilizadas para os efeitos das seguintes operações:

- a) operações tributadas;
- b) operações resultantes de atividades económicas cujo lugar de entrega/prestação seja considerado situado no estrangeiro, no caso de o imposto ser dedutível se as operações fossem realizadas na Roménia;
- c) operações isentas, em conformidade com os artigos 294.º, 295.º e 296.º;
- d) operações isentas em conformidade com o artigo 292.º, n.º 2, alínea a), pontos 1 a 5, e alínea b), quando o adquirente ou o recetor esteja estabelecido fora da União Europeia ou quando essas operações estiverem diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da União Europeia, assim como para operações efetuadas por intermediários que agem em nome e por conta de terceiros, quando intervêm no decurso dessas operações;

[...]

6. Nas condições fixadas pelas normas que estabelecem as modalidades de aplicação, o direito à dedução do imposto é concedido para as aquisições efetuadas por um sujeito passivo antes da sua identificação para efeitos de IVA, em conformidade com o artigo 316.º»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 18 Por decisão de 30 de abril de 2014, a identificação para efeitos de IVA da Promexor foi anulada oficiosamente pelo facto de as suas declarações de IVA apresentadas em relação a seis meses consecutivos não mencionarem operações sujeitas a IVA. Apesar de ter sido privada de número de identificação válido, a Promexor continuou, a partir de maio de 2014, a emitir faturas sem IVA.
- 19 Em abril de 2019, a Administração das Finanças Públicas notificou à Promexor um aviso de inspeção fiscal que visava o período compreendido entre 1 de abril de 2014 e 31 de dezembro de 2017. A fim de se furtar ao pagamento de uma coima por falta de apresentação, nos prazos previstos, de declarações fiscais, a Promexor apresentou, *a posteriori*, declarações relativas ao IVA devido pelos sujeitos passivos cujo número de identificação para efeitos de IVA foi anulado em conformidade com o artigo 153.º, n.º 10, do Antigo Código Tributário.
- 20 Com base nestas declarações e sem proceder a verificações suplementares, a Administração das Finanças Públicas emitiu, em 19 de abril de 2019, um título executivo com base no qual deu início a um processo de execução coerciva contra a Promexor, mediante a emissão, nesse mesmo dia 19 de abril de 2019, de uma ordem de pagamento do IVA.
- 21 Na sequência da inspeção tributária efetuada em 11 de junho de 2019, a Administração das Finanças Públicas considerou, no que respeita ao período em causa, que a Promexor tinha efetivamente procedido à apresentação das declarações relativas ao IVA. Em 31 de julho de 2019,

ou seja, posteriormente à elaboração do relatório de inspeção fiscal, mas antes do termo do prazo de prescrição do direito a dedução, a Promexor apresentou declarações retificativas que referiam um montante de IVA igual a zero.

- 22 Por requerimento de 28 de maio de 2019, a Promexor intentou uma ação no Judecătoria Oradea (Tribunal de Primeira Instância de Oradea, Roménia), pedindo, em especial, a anulação do título executivo e da ordem de pagamento de 19 de abril de 2019.
- 23 Em apoio da sua petição, a Promexor alegou que, apesar da existência de vias destinadas a sanar as consequências de uma anulação do número de identificação para efeitos de IVA, a saber, a possibilidade de um sujeito passivo beneficiar retroativamente, após nova identificação para efeitos de IVA, da dedução do IVA relativamente a todo o período em que não tinha número de identificação, essas vias continuavam, na prática, inacessíveis. Nestas condições, o sujeito passivo cuja identificação para efeitos de IVA é anulada e que, por razões formais, não se pode identificar novamente para efeitos de IVA não dispõe de nenhum recurso. Além disso, a Promexor alegou que a manutenção indeterminada, a cargo de uma pessoa coletiva cujo número de identificação para efeitos de IVA foi anulado, da obrigação de pagar o IVA cobrado iria contra os princípios estabelecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 24 A Administração das Finanças Públicas, por seu turno, sustentou que o processo de execução coerciva é fundado e regular. Com efeito, as declarações relativas ao IVA devido pelos sujeitos passivos cujo número de identificação para efeitos de IVA foi anulado, como as apresentadas pela Promexor, têm valor de declarações sob compromisso de honra, em aplicação da regulamentação em vigor. No que respeita às declarações retificativas, a Administração das Finanças Públicas observou que estas foram apresentadas na sequência do relatório de inspeção fiscal, pelo que, segundo a lei, já não podia ser feita nenhuma correção.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, antes de mais, que, por força da legislação nacional, o sujeito passivo cujo número de identificação para efeitos de IVA é anulado não dispõe de direito à dedução do IVA relativo às aquisições efetuadas, mas continua sujeito à obrigação de pagar o IVA cobrado. Em seguida, indica que a legislação nacional em vigor não estabelece nenhum limite de tempo no que respeita à obrigação de cobrança do IVA que incumbe a esse sujeito passivo. Por último, acrescenta que o direito à dedução do IVA pode, é certo, ser exercido igualmente retroativamente, na sequência de nova identificação para efeitos de IVA. Todavia, no caso em apreço, a Promexor está privada dessa possibilidade, por não cumprir uma exigência formal, dado que o seu administrador tem igualmente a qualidade de sócio de uma sociedade sujeita a um processo de insolvência.
- 26 Nestas condições, o Judecătoria Oradea (Tribunal de Primeira Instância de Oradea) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1. As disposições da Diretiva [IVA] e o princípio da neutralidade fiscal opõem-se a normas internas através das quais o Estado-Membro impõe a um cidadão que cobre o IVA e o pague ao Estado, por um período de tempo indeterminado, sem contudo lhe reconhecer correlativamente o direito à dedução do IVA, baseando-se na circunstância de o código de identificação para efeitos de IVA ter sido anulado oficiosamente pelo facto de, nas declarações de IVA apresentadas durante seis meses consecutivos/dois trimestres civis consecutivos, não terem sido indicadas operações sujeitas a IVA?

2. Nas circunstâncias do litígio no processo principal, o princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança legítima, o princípio da proporcionalidade e [o princípio] da cooperação leal, como resultam da Diretiva [IVA], são compatíveis com uma norma interna ou uma prática da Administração Tributária segundo a qual, apesar de o Estado-Membro permitir, por regra, que uma pessoa coletiva se registe novamente, mediante requerimento, para efeitos de IVA, após a anulação oficiosa do seu código de identificação para efeitos de IVA, o contribuinte não pode, em determinadas circunstâncias concretas, requerer novo registo para efeitos [de] IVA com base em motivos puramente formais, estando obrigado a cobrar o IVA e a pagá-lo ao Estado, por um período de tempo indeterminado, sem que, contudo, lhe seja reconhecido correlativamente o direito à dedução do IVA?
3. Nas circunstâncias do litígio no processo principal, devem os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da proporcionalidade e da cooperação leal, como resultam da Diretiva [IVA], ser interpretados no sentido de que proíbem a imposição ao contribuinte da obrigação de cobrar e pagar o IVA por um período de tempo indeterminado, sem que lhe seja reconhecido o direito à dedução [do] IVA, sem que o órgão tributário verifique, no caso concreto, os requisitos substanciais relativos ao direito à dedução [do] IVA e sem que exista fraude por parte do contribuinte?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

- 27 O Governo romeno põe em causa a descrição do quadro jurídico e factual elaborado pelo órgão jurisdicional de reenvio e alega que, se a Promexor tivesse requerido um novo número de identificação para efeitos de IVA, a Administração das Finanças Públicas lho teria atribuído. Por conseguinte, o Governo romeno considera que as questões prejudiciais devem ser declaradas inadmissíveis.
- 28 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 4 de junho de 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, n.º 21 e jurisprudência referida).
- 29 Daqui decorre que as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 4 de junho de 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, n.º 22 e jurisprudência referida).

- 30 Ora, no caso em apreço, não resulta de forma manifesta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a situação do processo principal corresponde a uma das hipóteses mencionadas no número anterior deste acórdão. Em especial, embora o órgão jurisdicional de reenvio não tenha expressamente citado a disposição nacional que impedia a Promexor de obter uma nova identificação para efeitos de IVA, referiu a existência de tal disposição. Em todo o caso, não se contesta que essa disposição existe e figura na Ordinul Președintelui ANAF nr. 2856/2017 (Despacho do presidente da Agência Nacional de Administração Fiscal n.º 2856/2017). Ora, não cabe ao Tribunal de Justiça debruçar-se sobre a interpretação do direito nacional dada pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 31 Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto às questões prejudiciais

- 32 Com as suas questões prejudiciais, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, o artigo 213.º, n.º 1, o artigo 214.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade do IVA, lidos à luz dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que autoriza uma Administração Fiscal que anulou a identificação para efeitos de IVA de um contribuinte que, durante seis meses consecutivos, apresentou declarações de IVA, nas quais não declarou nenhuma operação tributável, a obrigar esse sujeito passivo, quando ele prossegue a sua atividade após a anulação da sua identificação para efeitos de IVA, a cobrar o IVA sem poder solicitar uma nova identificação para efeitos de IVA e beneficiar do direito à dedução do IVA pago a montante.
- 33 Para responder a esta questão, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA instituído pela legislação da União. O direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas e o sistema comum do IVA garante 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 IVA (v., neste sentido, Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, n.ºs 28 a 30 e jurisprudência referida).
- 34 Além disso, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais (Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 31 e jurisprudência referida). Por conseguinte, embora a recusa do direito a dedução possa ser justificada quando a violação das exigências formais tem por efeito impedir de fazer a prova bastante de que as exigências materiais foram satisfeitas (v., neste sentido, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 46 e jurisprudência referida), tal recusa não pode ser oposta quando a Administração competente

dispõe de todos os dados necessários para demonstrar que as exigências materiais estão cumpridas (v., neste sentido, Acórdão de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.ºs 44 e 45).

- 35 O Tribunal de Justiça considerou, em especial, que a identificação para efeitos de IVA, prevista no artigo 214.º da Diretiva IVA, assim como a obrigação do sujeito passivo de declarar o início, a alteração e a cessação da atividade, prevista no artigo 213.º da mesma diretiva, são meras exigências formais para efeitos de controlo, que não podem pôr em causa o direito à dedução do IVA, se os requisitos materiais de constituição desse direito estiverem preenchidos (Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 60 e jurisprudência referida).
- 36 Por conseguinte, um sujeito passivo para efeitos de IVA não pode ser impedido de exercer o seu direito à dedução porque não está identificado para efeitos de IVA antes de utilizar os bens adquiridos no âmbito da sua atividade tributada (Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 61 e jurisprudência referida).
- 37 Em especial, num processo relativo à mesma legislação nacional que a que está em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça declarou que os artigos 167.º a 169.º e 179.º, o artigo 213.º, n.º 1, o artigo 214.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que permite à Administração Fiscal recusar a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA quando se prove que, devido aos incumprimentos imputados a este último, a Administração Fiscal não pôde dispor dos dados necessários para determinar se as exigências materiais constitutivas do direito à dedução do IVA pago a montante pelo referido sujeito passivo foram cumpridas ou se o sujeito passivo agiu fraudulentamente para poder beneficiar desse direito (v., neste sentido, Acórdão de 7 de março de 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 42).
- 38 No caso em apreço, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que não houve fraude ao IVA no processo principal. Se essa inexistência de fraude for confirmada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, o direito à dedução do IVA pago a montante não pode, por essa razão, ser recusado à Promexor.
- 39 No âmbito dessa verificação, cabe ao tribunal de reenvio ter em conta o facto de que, mesmo que os incumprimentos das obrigações formais não impeçam de fazer prova bastante de que as exigências materiais que dão direito à dedução do IVA pago a montante estão cumpridas, tais circunstâncias podem provar a existência do caso mais simples de fraude fiscal, em que o sujeito passivo omite deliberadamente o cumprimento das obrigações formais que lhe incumbem para se furtar ao pagamento do imposto (v., neste sentido, Acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 55).
- 40 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, apesar de ser privada do direito à dedução do IVA pago a montante, pelo facto de a Administração das Finanças Públicas não ter verificado se estavam preenchidos os requisitos materiais para poder beneficiar dessa dedução, a Promexor continuava obrigada a cobrar o IVA devido sobre as suas operações tributadas e estava impossibilitada, por razões puramente formais, de obter uma nova identificação para efeitos de IVA.
- 41 A este respeito, importa recordar que, embora resulte da redação dos artigos 213.º e 214.º da Diretiva IVA que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação quando adotam medidas para assegurar a identificação dos sujeitos passivos para efeitos de IVA, esta

margem de apreciação não pode ser ilimitada, pelo que um Estado-Membro não pode recusar atribuir a um sujeito passivo um número individual sem motivo legítimo (v., neste sentido, Acórdão de 14 de março de 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, n.ºs 22 e 23). Em especial, se os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e lutar contra a fraude, a evasão fiscal e os abusos eventuais, e se podem, portanto, também legitimamente prever, em conformidade com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, medidas aptas a impedir a utilização abusiva dos números de identificação, em particular por empresas cuja atividade e, por conseguinte, a qualidade de sujeito passivo são puramente fictícias, essas medidas não devem ir além do necessário para assegurar a exata cobrança do imposto e evitar a fraude e não devem pôr sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA e, por conseguinte, a neutralidade desse imposto (v., neste sentido, Acórdão de 14 de março de 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, n.ºs 28 e 30).

- 42 Ora, o facto de uma Administração Fiscal subordinar, com base na legislação nacional, o direito à dedução do IVA ao cumprimento de obrigações formais, como a identificação para efeitos de IVA, sem ter em conta as exigências materiais e, especialmente, como no caso em apreço e como indica o órgão jurisdicional de reenvio, sem se interrogar sobre a questão de saber se essas exigências estão cumpridas, vai além do necessário para garantir a exata cobrança do imposto (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 45 e jurisprudência referida). A mesma conclusão se impõe, face à jurisprudência recordada no n.º 41 do presente acórdão, no caso de uma Administração Fiscal decidir, em aplicação da legislação nacional, de maneira sistemática, não atribuir o número de identificação para efeitos de IVA a um sujeito passivo pelo simples facto de o seu administrador ser sócio de outra sociedade objeto de um processo de insolvência, sem averiguar se existe um risco para a exata cobrança do IVA ou um risco de fraude.
- 43 Todavia, cabe, em definitivo, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade da legislação nacional e a sua aplicação pela Administração das Finanças Públicas com as exigências mencionadas nos n.ºs 41 e 42 do presente acórdão, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal.
- 44 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão prejudicial que o artigo 168.º, o artigo 213.º, n.º 1, o artigo 214.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade do IVA, lidos à luz dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem, num caso em que a identificação de um sujeito passivo para efeitos de IVA foi anulada devido à falta de declaração de operações tributáveis nas suas declarações de IVA apresentadas em relação a seis meses consecutivos mas em que esse sujeito passivo prossegue a sua atividade apesar dessa anulação, a uma legislação nacional que permite à Administração Fiscal competente impor a esse sujeito passivo que cobre o IVA devido pelas suas operações tributadas, contanto que possa solicitar uma nova identificação para efeitos de IVA e deduzir o IVA pago a montante. O facto de o administrador do sujeito passivo ser sócio de outra sociedade objeto de um processo de insolvência não pode, enquanto tal, ser invocado para recusar sistematicamente a esse sujeito passivo uma nova identificação para efeitos de IVA.

Quanto às despesas

- 45 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O artigo 168.º, o artigo 213.º, n.º 1, o artigo 214.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, bem como o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), lidos à luz dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem, num caso em que a identificação de um sujeito passivo para efeitos de IVA foi anulada devido à falta de declaração de operações tributáveis nas suas declarações de IVA apresentadas em relação a seis meses consecutivos mas em que esse sujeito passivo prossegue a sua atividade apesar dessa anulação, a uma legislação nacional que permite à Administração Fiscal competente impor a esse sujeito passivo que cobre o IVA devido pelas suas operações tributadas, contanto que possa solicitar uma nova identificação para efeitos de IVA e deduzir o IVA pago a montante. O facto de o administrador do sujeito passivo ser sócio de outra sociedade objeto de um processo de insolvência não pode, enquanto tal, ser invocado para recusar sistematicamente a esse sujeito passivo uma nova identificação para efeitos de IVA.

Assinaturas