

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

1 de julho de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Inspeção tributária — Prestações de serviços de atividade de agente artístico — Operações sujeitas a IVA — Operações não declaradas à Administração Tributária e que não deram origem à emissão de uma fatura — Fraude — Reconstituição do valor tributável do imposto sobre o rendimento — Princípio da neutralidade do IVA — Inclusão do IVA no valor tributável reconstituído»

No processo C-521/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Tribunal Superior de Justiça da Galiza, Espanha), por Decisão de 19 de junho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de julho de 2019, no processo

CB

contra

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, N. Wahl (relator), F. Biltgen, L. S. Rossi e J. Passer, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de CB, por C. Gómez Docampo, abogada,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 4 de março de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 73.º e 78.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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe CB ao Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Tribunal Económico e Administrativo Regional da Galiza, Espanha) a respeito das liquidações e sanções que foram aplicadas a CB no âmbito de uma retificação fiscal relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares devido a título dos anos de 2010 a 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 7 da Diretiva 2006/112 enuncia:

«O sistema comum do [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)] deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

4 O artigo 1.º desta diretiva dispõe:

«1. A presente diretiva estabelece o sistema comum do [IVA].

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

5 O artigo 73.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 O artigo 78.º da mesma diretiva prevê:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

- a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;
- b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.

Para efeitos da alínea b) do primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem considerar despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.»

7 O artigo 178.º da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«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 em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

8 De acordo com o artigo 193.º desta diretiva, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º da referida diretiva.

9 Nos termos do artigo 220.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

- 1) Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[...]

- 5) Relativamente aos pagamentos por conta que lhes sejam efetuados por outros sujeitos passivos, ou por pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, antes de se concluir a prestação de serviços.»

10 Nos termos do artigo 226.º desta diretiva:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

- 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;

- 8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bônus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;
- 9) A taxa do IVA aplicável;
- 10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

11 O artigo 273.º da mesma diretiva dispõe:

«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 espanhol

12 Nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei 37/1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 28 de novembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247):

«O valor tributável do imposto é constituído pelo montante total da contraprestação das operações a ele sujeitas e recebida do destinatário ou de terceiros.»

13 O artigo 88.º da Lei 37/1992, sob a epígrafe «Repercussão do imposto», dispõe:

«1. Os sujeitos passivos deverão repercutir integralmente o montante do imposto no destinatário da operação tributável, ficando este obrigado a suportá-lo sempre que a repercussão seja conforme com as disposições da presente lei, independentemente do que entre eles tenha sido acordado. Nas entregas de bens e nas prestações de serviços sujeitas a imposto e não isentas cujos destinatários sejam entidades públicas considerar-se-á sempre que os sujeitos passivos do imposto, ao formularem as suas propostas financeiras, ainda que estas sejam orais, incluem nas mesmas o [IVA] que, não obstante, deverá ser repercutido como rubrica independente, se for o caso, nos documentos de cobrança apresentados, sem que o montante total contratado sofra acréscimos em consequência da consignação do imposto repercutido.

2. A repercussão do imposto deverá constar de uma fatura, segundo as condições e os requisitos estabelecidos na lei. Para o efeito, a apresentação do montante será separada da base tributável, inclusivamente no caso de preços fixados administrativamente, indicando-se a taxa de tributação aplicada. Excluem-se do disposto nos parágrafos anteriores deste número as operações previstas na lei.

3. A repercussão do imposto deverá ser efetuada no momento da emissão e entrega da fatura correspondente.

4. O direito à repercussão extingue-se quando tiver decorrido um ano desde a data do facto gerador.
5. O destinatário da operação tributada a título de [IVA] não é obrigado a suportar a respetiva repercussão antes da data em que ocorre o facto gerador do referido imposto.
6. Os litígios que possam surgir a propósito da repercussão do imposto, quer quanto ao carácter procedente dessa repercussão quer quanto ao montante da mesma, são considerados de natureza tributária para efeitos das respetivas reclamações económico-administrativas.»
- 14 O artigo 89.º desta lei, sob a epígrafe «Retificação dos montantes do imposto repercutidos», prevê:

«1. Os sujeitos passivos deverão retificar os montantes repercutidos do imposto sempre que esses montantes tenham sido determinados incorretamente ou quando se verificar alguma das circunstâncias que, nos termos do disposto no artigo 80.º desta lei, dão lugar à regularização do valor tributável. A retificação deverá ser efetuada no momento em que sejam conhecidas as causas da determinação incorreta do imposto ou quando se verificar alguma das outras circunstâncias já referidas, desde que não tenha decorrido um prazo de quatro anos contado a partir do momento em que o imposto correspondente à operação se tornou exigível ou, sendo o caso, se verificou alguma das circunstâncias previstas no referido artigo 80.º

2. O disposto no número anterior será igualmente aplicável quando, não tendo sido repercutido nenhum montante, tiver sido emitida uma fatura correspondente à operação.

3. Não obstante o disposto nos números anteriores, não haverá lugar a retificação dos montantes repercutidos do imposto nos casos seguintes:

1) quando a retificação não tiver como fundamento uma das causas previstas no artigo 80.º desta lei, implicar um aumento dos montantes repercutidos do imposto e os destinatários das operações não atuem como empresários ou profissionais, exceto nos casos de aumento legal das taxas de imposto, caso em que a retificação poderá ser efetuada no mês da entrada em vigor das novas taxas de imposto e no mês seguinte;

2) quando a Administração Tributária identificar, através das correspondentes liquidações, montantes de imposto devidos e não repercutidos superiores aos que foram declarados pelo sujeito passivo e for demonstrado, através de dados objetivos, que o referido sujeito passivo estava envolvido numa fraude, ou que sabia ou tinha a obrigação de saber, se tivesse agido com um grau de diligência razoável, que estava a realizar uma operação que era parte de uma fraude.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

15 CB é um trabalhador independente que exerce uma atividade de agente artístico sujeita a IVA. A este título, prestou serviços ao grupo Lito, agrupamento de empresas que é responsável pela gestão de infraestruturas e de grupos musicais em festividades de santos padroeiros de localidades e em festividades municipais na Galiza (Espanha). Mais precisamente, CB tinha por missão contactar as comissões de festas, que são grupos informais de habitantes encarregados da organização das referidas festividades, e negociar os espetáculos dos grupos musicais em nome do grupo Lito.

16 Os pagamentos efetuados neste âmbito pelas comissões de festas ao grupo Lito foram realizados em numerário e não deram origem à emissão de faturas nem a um registo contabilístico. Por conseguinte, não foram declarados à Administração Tributária, nem a título do

imposto sobre as sociedades nem do IVA.

17 Por seu turno, CB recebia 10 % das receitas do grupo Lito. Os pagamentos a seu favor foram igualmente efetuados em numerário, não foram declarados e não deram origem à emissão de faturas. CB não tinha contabilidade nem registos oficiais, não emitiu faturas, não recebeu faturas e, por conseguinte, não entregou declarações de IVA.

18 Na sequência de uma inspeção à situação tributária de CB, a Administração Tributária considerou que os montantes que este tinha recebido a título de remuneração das suas atividades de intermediário para o grupo Lito, a saber, 64 414,90 euros em 2010, 67 565,40 euros em 2011 e 60 692,50 euros em 2012, não incluíam o IVA e que, por conseguinte, para determinar a base tributável do imposto sobre o rendimento relativo a estes anos, havia que tomar em consideração todos estes montantes. As correspondentes retificações deram lugar à liquidação do imposto sobre o rendimento relativo aos anos de 2010 a 2012 e à aplicação de sanções a CB, o qual impugnou por reclamação os atos da Administração Tributária que ordenaram esta liquidação e as sanções que lhe foram aplicadas.

19 O Tribunal Económico e Administrativo Regional da Galiza indeferiu a reclamação de CB, o qual submeteu a decisão deste organismo ao órgão jurisdicional de reenvio.

20 Neste contexto, CB sustenta que a aplicação *a posteriori* do IVA aos montantes que a Administração Tributária considerou que constituem rendimentos é contrária à jurisprudência do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), bem como à do Tribunal de Justiça, segundo as quais, quando aquela Administração deteta operações que, em princípio, estão sujeitas a IVA, mas não foram declaradas nem faturadas, se deve considerar que o IVA está incluído no preço acordado pelas partes nestas operações.

21 Assim, CB entende que, uma vez que, segundo o direito espanhol, não pode exigir que lhe seja pago o IVA não repercutido devido ao seu comportamento constitutivo de uma infração fiscal, deve considerar-se que o IVA está incluído no preço dos serviços que prestou.

22 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, para decidir o litígio no processo principal, cabe-lhe determinar se a Lei 37/1992, conforme interpretada pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal), é conforme com o direito da União na parte em que prevê que, quando os operadores procedem, de forma voluntária e concertada, a operações que dão origem a pagamentos em numerário, sem emissão de fatura e sem declaração de IVA, se deve considerar que tais pagamentos incluem o IVA.

23 Nestas condições, o Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Tribunal Superior de Justiça da Galiza, Espanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 73.º e 78.º da [Diretiva 2006/112], à luz dos princípios da neutralidade, da proibição da fraude fiscal e do abuso de direito e da proibição da distorção ilegal da concorrência, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional e à jurisprudência que a interpreta segundo as quais, quando a Administração Tributária deteta operações ocultas sujeitas a [IVA e] não faturadas, considera-se que o preço acordado pelas partes para as referidas operações inclui o [IVA]?

Por conseguinte, nos casos de fraude em que a operação foi ocultada à Administração Tributária, é possível considerar, como resulta dos Acórdãos do Tribunal de Justiça de 28 de julho de 2016[, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740),] e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), que os montantes

pagos e recebidos não incluem IVA para efeitos da liquidação adequada e da aplicação da correspondente sanção?»

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga, em substância, o Tribunal de Justiça sobre a interpretação que, nomeadamente à luz do princípio da neutralidade, deve ser dada aos artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112, relativos à determinação do valor tributável de uma operação entre sujeitos passivos de IVA, quando estes, por meio de fraude, não indicaram a existência da operação à Administração Tributária, não emitiram fatura nem incluíram os rendimentos gerados por ocasião desta operação numa declaração a título de impostos diretos. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em semelhante circunstância, se deve considerar que os montantes pagos e recebidos já incluem o IVA ou não o incluem.

25 Há que sublinhar desde já que, embora a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos constitua um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva 2006/112 (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 39 e jurisprudência referida), a determinação do valor tributável de uma operação entre sujeitos passivos, na aceção dos artigos 73.º e 78.º desta diretiva, não é um dos instrumentos de que os Estados-Membros podem dispor, na aceção do artigo 273.º da referida diretiva, para alcançar esse objetivo, no sentido de que podem adotar, em caso de fraude, uma interpretação destas disposições diferente daquela que deve ser adotada se o comportamento dos sujeitos passivos não for fraudulento.

26 Com efeito, como salientou o advogado-geral no n.º 29 das suas conclusões, a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio deve ser dissociada da questão de saber se é necessário aplicar uma sanção às pessoas em causa por terem violado as regras do mecanismo comum do IVA.

27 A este respeito, importa recordar que o legislador da União, independentemente das sanções definidas pelos Estados-Membros para reprimir os comportamentos fiscais ilegais e, especialmente, os fraudulentos, fez, ele próprio, com que os sujeitos passivos que não tenham respeitado as regras de base da Diretiva 2006/112, em particular em matéria de faturação, suportem as consequências do seu comportamento através da impossibilidade de deduzir o IVA, incluindo quando, após uma inspeção tributária, as operações que não tenham dado origem à faturação sejam retroativamente sujeitas ao IVA.

28 Assim, segundo jurisprudência constante, embora o direito dos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitua um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas e que garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente de quais sejam os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA, só é possível em princípio exercer este direito, em conformidade com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, a partir do momento em que o sujeito passivo esteja na posse de uma fatura (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.os 37, 38, 42, 43 e jurisprudência referida).

29 Como confirma o órgão jurisdicional de reenvio, resulta da legislação nacional em causa no processo principal, a saber, do artigo 88.º, n.º 2, e do artigo 89.º, n.º 3, ponto 2, da Lei 37/1992, que a impossibilidade de o sujeito passivo deduzir o montante do IVA que onera a operação não

declarada à Administração Tributária e que por aquele não foi faturada afeta, no presente caso, o recorrente no processo principal, sem prejuízo das sanções fiscais de que foi ou pode ser objeto.

30 Assim, no que respeita à determinação do valor tributável das operações entre sujeitos passivos, ou seja, numa fase anterior àquela em que o IVA é pago pelo consumidor final, o prestador, no caso concreto, o recorrente no processo principal, devia ter faturado o IVA ao beneficiário da prestação de serviços, no caso concreto, o grupo Lito, e devia ter declarado esse IVA à Administração Tributária, o que lhe teria conferido um direito a deduzir o IVA que tivesse onerado todos os bens ou todos os serviços que tivessem entrado em linha de conta para a sua própria prestação de serviços. No entanto, devido à fraude cometida pelo recorrente no processo principal, as disposições do artigo 89.º, n.º 3, ponto 2, da Lei 37/1992 constituem um obstáculo a qualquer possibilidade de retificar o IVA e, por conseguinte, também ao exercício do direito a dedução em questão, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

31 Ora, o facto de os sujeitos passivos terem violado a obrigação de emitirem uma fatura constante do artigo 220.º da Diretiva 2006/112 e de, por conseguinte, por definição, não existirem as menções obrigatórias que figuram no artigo 226.º, pontos 6 a 10, desta diretiva não pode constituir um obstáculo ao princípio de base da referida diretiva, o qual, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, assenta no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavo?in, C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 34 e jurisprudência referida).

32 Por outro lado, ainda que, no âmbito de uma inspeção tributária, as verificações efetuadas pela Administração nacional em causa visem restabelecer a situação tal como existiria se essa irregularidade não se tivesse verificado e, *a fortiori*, se não tivesse havido fraude, e que essa Administração se esforce, através de diferentes métodos, por reconstituir as operações dissimuladas e os rendimentos elididos, há contudo que indicar que estes métodos não podem aspirar a uma fiabilidade perfeita e comportam uma margem inevitável de incerteza, pelo que visam, na realidade, obter o resultado fiscal mais verosímil e o mais fiel possível, consoante os elementos materiais que forem recolhidos durante a inspeção tributária.

33 Nestas condições, quando tenha origem numa reconstituição *a posteriori* efetuada pela Administração Tributária nacional em causa, devido à inexistência de menção do IVA numa fatura ou à inexistência de fatura, independentemente de estas omissões serem ou não fruto de uma intenção fraudulenta, deve entender-se que o valor tributável, conforme se encontra definido nos artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112, a saber, a contraprestação, valor subjetivo, realmente recebida pelo sujeito passivo e que não inclui o IVA, contém uma margem inevitável de incerteza.

34 É por esta razão que se deve considerar que o resultado de uma operação que sujeitos passivos de IVA ocultaram da Administração Tributária, embora essa operação devesse ter dado origem a uma faturação em aplicação do artigo 220.º da Diretiva 2006/112 com as menções exigidas no artigo 226.º desta diretiva e devesse ter sido declarada àquela Administração, quando tiver origem, como no processo principal, numa reconstituição pela Administração Tributária em causa efetuada no âmbito de uma inspeção de impostos diretos, inclui o IVA que onerou a referida operação.

35 Em contrapartida, assim não seria, no presente caso, na hipótese de o órgão jurisdicional de reenvio ter considerado, no final da verificação referida no n.º 30 do presente acórdão, nos termos do direito nacional aplicável, que é possível retificar o IVA (v., neste sentido, Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavo?in, C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 37).

36 Qualquer outra interpretação seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA e faria recair uma parte do ónus deste último sobre um sujeito passivo, embora o IVA só deva ser

suportado pelo consumidor final, em conformidade com a jurisprudência recordada nos n.os 28 e 31 do presente acórdão.

37 Esta solução também não é contrária à jurisprudência ilustrada pelos Acórdãos de 28 de julho de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), e de 7 de março de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), uma vez que, como salientou o advogado-geral no n.º 33 das suas conclusões, o Tribunal de Justiça neles não se pronunciou sobre a questão da inclusão ou não do IVA no montante dos rendimentos reconstituídos pela Administração Tributária em caso de fraude, quando as operações ocultadas que geraram esses rendimentos, sujeitas a IVA, deviam ter sido faturadas e o IVA ter sido declarado.

38 Há que acrescentar que o respeito pelo princípio da neutralidade do IVA não se opõe à possibilidade de que os Estados-Membros dispõem, em aplicação do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, de adotarem sanções destinadas a combater a fraude fiscal, e mais amplamente, à obrigação imposta aos referidos Estados, em aplicação do artigo 325.º, n.os 1 e 2, TFUE, de lutarem contra as atividades ilícitas que lesem os interesses financeiros da União Europeia através de medidas efetivas e dissuasoras, bem como a tomarem, para combaterem fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, as mesmas medidas para combaterem as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros (v., neste sentido, Acórdão de 5 de dezembro de 2017, *M.A.S. e M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, n.º 30). É no contexto de tais sanções, e não através da determinação do valor tributável na aceção dos artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112, que uma fraude como a que está em causa no processo principal deve ser punida.

39 Tendo em conta estas considerações, há que responder à questão submetida que a Diretiva 2006/112, nomeadamente os seus artigos 73.º e 78.º, lidos à luz do princípio da neutralidade do IVA, deve ser interpretada no sentido de que, quando os sujeitos passivos do IVA, por meio de fraude, não indicaram a existência da operação à Administração Tributária, não emitiram fatura nem incluíram os rendimentos gerados por ocasião desta operação numa declaração a título de impostos diretos, deve considerar-se que a reconstituição, no âmbito da inspeção de tal declaração, dos montantes pagos e recebidos durante a operação em causa levada a cabo pela Administração Tributária em causa é um preço que já inclui o IVA, a menos que, nos termos do direito nacional, os sujeitos passivos tenham a possibilidade de fazer repercutir e deduzir ulteriormente o IVA em causa, não obstante a fraude.

Quanto às despesas

40 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 (Terceira Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente os seus artigos 73.º e 78.º, lidos à luz do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), deve ser interpretada no sentido de que, quando os sujeitos passivos do IVA, por meio de fraude, não indicaram a existência da operação à Administração Tributária, não emitiram fatura nem incluíram os rendimentos gerados por ocasião desta operação numa declaração a título de impostos diretos, deve considerar-se que a reconstituição, no âmbito da inspeção de tal declaração, dos montantes pagos e recebidos durante a operação em causa levada a cabo pela Administração Tributária em causa é um preço que já inclui o IVA, a menos que, nos termos do direito nacional, os sujeitos passivos tenham a possibilidade de fazer repercutir e deduzir ulteriormente o IVA em causa, não obstante a

fraude.

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol.