

62019CJ0895

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

18 de março de 2021 (*1)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade indireta — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Aquisição intracomunitária de bens — Dedução do imposto devido a montante por essa aquisição — Exigências formais — Exigências materiais — Prazo para entrega da declaração fiscal — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-895/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do TFUE, pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, Polónia), por Decisão de 4 de novembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de dezembro de 2019, no processo

A.

contra

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

sendo interveniente:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: N. Piçarra, presidente de secção, S. Rodin e K. Jürimäe (relatora), juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação de A., por M. Bielawski, doradca podatkowy,

—

em representação do Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por P. Chrupek, radca prawny,

—

em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

–

em representação da Comissão Europeia, por M. Siekierzyńska e J. Jokubauskaitė, 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 167.o e 178.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»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe A. ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») a propósito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido a montante por aquisições intracomunitárias.

Quadro jurídico

Direito da União

3

Nos termos do artigo 2.o, n.o 1, alínea b), i), da Diretiva IVA:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

b)

As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i)

Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.o a 292.o e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.o ou 36.o».

4

O artigo 68.o desta diretiva enuncia:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no momento em que se considera efetuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.»

5

O artigo 69.o da referida diretiva prevê:

«No caso da aquisição intracomunitária de bens, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura, ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo a que se refere o primeiro parágrafo do artigo 222.o»

6

Nos termos do artigo 167.o da mesma diretiva:

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

7

O artigo 168.o da Diretiva IVA 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:

[...]

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);

[...]»

8

O artigo 178.o desta diretiva enuncia:

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

[...]

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;

[...]»

9

Nos termos do artigo 179.o da referida diretiva:

«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 [a] dedução por força do disposto no artigo 178.o

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.o a exercerem o direito [a] dedução apenas no momento da entrega.»

10

O artigo 180.o da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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»

11

O artigo 181.o da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo que não possua uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 5 do capítulo 3 do título XI a proceder à dedução referida na alínea c) do artigo 168.o, no que respeita às suas aquisições intracomunitárias de bens.»

12

O artigo 182.o desta diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros determinam as condições e as normas de aplicação dos artigos 180.o e 181.o»

13

Nos termos do artigo 222.o, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«Relativamente às entregas de bens efetuadas nas condições previstas no artigo 138.o ou às prestações de serviços relativamente às quais o imposto seja devido pelo destinatário por força do disposto no artigo 196.o, é emitida uma fatura o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto.»

14

O artigo 273.o, primeiro parágrafo, da mesma diretiva prevê:

«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.»

O artigo 86.o da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2018, posição 2174), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. Na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para a prática de operações tributadas, o sujeito passivo tem o direito de deduzir ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante [...]

[...]

10. O direito de deduzir ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante surge no período em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens e serviços adquiridos ou importados pelo sujeito passivo.

10b. O direito de deduzir ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante nos casos a que se refere:

[...]

2)

O n.o 2, ponto 4, alínea c), surge nos termos do n.o 10, desde que o sujeito passivo:

a)

receba uma fatura comprovativa da entrega dos bens que constitui para si uma aquisição intracomunitária de bens, nos três meses seguintes ao termo do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos;

b)

inclua o valor do imposto devido pela aquisição intracomunitária de bens na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto, o mais tardar três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos.

[...]

10i. Caso o sujeito passivo inclua o valor do imposto devido na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto numa data posterior ao prazo previsto no n.o 10b, ponto 2, alínea b), e ponto 3, pode acrescentar o correspondente valor do imposto pago a montante na liquidação referente ao período de tributação relativamente ao qual o prazo para entrega da declaração fiscal ainda não tenha terminado.

[...]

13. Caso o sujeito passivo não tenha deduzido ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante dentro dos prazos fixados nos n.os 10, 10d, 10e e 11, pode fazê-lo através da regularização da declaração fiscal referente ao período em que surgiu o direito de deduzir esse valor ao imposto devido, o mais tardar cinco anos a contar do início do ano em que surgiu o direito a dedução, sem prejuízo do disposto no n.o 13a.

13a. Tratando-se de aquisições intracomunitárias de bens, de entregas de bens ou de prestações de serviços cujo adquirente de bens ou serviços seja um sujeito passivo nos termos do artigo 17.o, e caso o sujeito passivo não tenha deduzido ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante dentro dos prazos fixados nos n.os 10 e 11, pode fazê-lo através da regularização da declaração fiscal referente ao período em que surgiu o direito de deduzir esse valor ao imposto devido, mas o mais tardar cinco anos a contar do fim do ano em que surgiu o direito a dedução.»

16

A redação do artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA resulta de uma alteração legislativa, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2017. Dessa alteração resultou a inserção do inciso «o mais tardar três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos» nessa disposição. Antes dessa data, a referida disposição não referia nenhum prazo. Com a mesma alteração, foi aditado o n.o 10i ao artigo 86.o dessa lei.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

17

A. é uma sociedade que no âmbito da sua atividade comercial efetua, designadamente, aquisições intracomunitárias de bens no território polaco. Utiliza esses bens para efeitos de operações sujeitas a IVA nesse território.

18

A. apresentou à Autoridade Tributária um pedido de informação vinculativa a respeito da seguinte situação factual. Em certas situações, não está em condições de mencionar o IVA devido, resultante de aquisições intracomunitárias, na declaração fiscal entregue no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos. Nesse caso, menciona esse IVA após o termo desse prazo, através da regularização da sua declaração fiscal. Tal pode suceder em caso de receção tardia de uma fatura, de qualificação incorreta da operação por A. ou de um erro por parte da pessoa encarregada dos registos e das declarações de IVA.

19

Concretamente, A. perguntou à Autoridade Tributária se, nesse caso, podia deduzir o IVA devido a montante por uma aquisição intracomunitária de bens no mesmo período de tributação em que o IVA devido foi declarado, mesmo que tenha efetuado a regularização da declaração de IVA fora do prazo de três meses previsto no artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA. Segundo A., esta questão exige uma resposta afirmativa, uma vez que essa disposição acrescenta uma exigência suplementar aos requisitos a que o direito a dedução está sujeito, impostos pela Diretiva IVA, e é contrária aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

20

Como resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, em 27 de dezembro de 2018, a Autoridade Tributária emitiu uma informação vinculativa, segundo a qual o prazo de três meses previsto no artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA não limita o direito a dedução, pelo que não pode ser considerado incompatível com a Diretiva IVA ou com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. Além disso, o artigo 178.o desta diretiva autoriza os Estados-Membros a introduzirem formalidades que condicionem o direito a dedução, como o mencionado prazo de três meses.

21

A. intentou uma ação de anulação da referida informação vinculativa no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, Polónia). Em apoio da sua ação, alegou que o artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA é incompatível com os artigos 167.o e 178.o da Diretiva IVA, bem como com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

22

O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade do artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA com o direito da União.

23

Refere que, desde 1 de janeiro de 2017, esta disposição enuncia um novo requisito de prazo, segundo o qual o benefício do direito a dedução está sujeito à entrega de uma declaração fiscal no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos. Uma vez decorrido este prazo, o sujeito passivo deve regularizar a declaração anteriormente entregue e só pode deduzir o IVA devido a montante pela aquisição intracomunitária de bens relativamente ao período em curso, em conformidade com o disposto no artigo 86.o, n.o 10i, da Lei do IVA. O sujeito passivo suporta assim o encargo económico do IVA devido e, sendo caso disso, o pagamento de juros.

24

Segundo a exposição de motivos que acompanhou essa alteração legislativa, esta deveria permitir um melhor controlo das trocas intracomunitárias, em relação às quais fossem detetadas irregularidades, e da autoliquidação do IVA.

25

O órgão jurisdicional de reenvio sublinha igualmente que o artigo 86.o da Lei do IVA estabelece um prazo de cinco anos para a regularização do IVA devido, quando este artigo prevê dois prazos para o exercício do direito a dedução, a saber, por um lado, um prazo de preclusão de três meses para liquidar esse imposto e, por outro, um prazo de prescrição de cinco anos. O prazo de preclusão pode suscitar dificuldades face ao direito da União.

26

Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros podem, em princípio, prever prazos de preclusão para o exercício do direito a dedução, desde que respeitem os princípios da equivalência e da efetividade. Além disso, esses prazos não devem infringir o princípio da neutralidade fiscal e devem ser proporcionados, no sentido de que não introduzam formalidades excessivas relativamente aos objetivos prosseguidos e não impliquem um encargo

económico para o sujeito passivo. Na apreciação do respeito por estes princípios, há que tomar em consideração as razões do atraso na declaração fiscal, consoante sejam alheias ao sujeito passivo ou reflitam erros que lhe são imputáveis.

27

No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, por um lado, a introdução de um prazo de preclusão de três meses, cuja duração parece, em princípio, suficiente, é de molde a incentivar o sujeito passivo ao cumprimento das obrigações, lutando simultaneamente contra os abusos de direito. Assim, esse prazo destina-se a prevenir situações em que, perante um valor de IVA pago a montante igual ao valor do IVA devido, os sujeitos passivos fazem uso da possibilidade de regularização tardia para fins de otimização fiscal e de abuso de direito. Por outro lado, há porém situações em que o sujeito passivo não está em condições de respeitar o mencionado prazo de três meses, especialmente em caso de emissão tardia ou irregular da fatura ou de irregularidades imputáveis aos operadores postais. Ora, o artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA não distingue consoante o sujeito passivo esteja ou não de boa-fé.

28

Esse órgão jurisdicional chega à conclusão de que os artigos 167.o e 178.o da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como o artigo 86.o, n.o 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA, dado que o referido prazo de três meses se aplica ao sujeito passivo de boa-fé.

29

Nestas condições, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 167.o, em conjugação com o artigo 178.o da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que se opõe a disposições nacionais que subordinam o exercício do direito de deduzir o imposto pago a montante, referente ao mesmo período de tributação em que é liquidado o imposto devido sobre as operações que constituem aquisições intracomunitárias de bens, à condição de indicar o imposto a jusante sobre essas operações na respetiva declaração fiscal, apresentada dentro do prazo de preclusão (que é de três meses na Polónia), a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativamente aos bens e serviços adquiridos?»

Quanto à questão prejudicial

30

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.o e 178.o da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual o exercício do direito a dedução do IVA respeitante a uma aquisição intracomunitária, no mesmo período de tributação em que o IVA é devido, está sujeito à indicação do IVA devido na declaração fiscal entregue no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos.

31

A título preliminar, importa recordar que, no quadro das aquisições intracomunitárias, em aplicação do regime da autoliquidação, não há lugar a pagamento de IVA entre o adquirente e o fornecedor de um bem, sendo o adquirente o devedor do IVA pago a montante pelas aquisições

intracomunitárias que efetuou, podendo igualmente, em princípio, deduzir esse mesmo imposto, de modo que nenhum montante é devido à Administração Tributária (v., neste sentido, Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.o 33).

32

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito que assiste aos sujeitos passivos de deduzirem ao IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA consagrado pela legislação da União (Acórdãos de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.o 30 e jurisprudência referida, e de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 26 e jurisprudência referida). Como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, esse direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 37 e jurisprudência referida).

33

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, uma 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 (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 27 e jurisprudência referida).

34

Nos termos do artigo 167.o da Diretiva IVA, o direito a dedução do IVA pago a montante surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Segundo o artigo 69.o desta diretiva, no caso de aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura, ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo a que se refere o artigo 222.o, primeiro parágrafo, da referida diretiva.

35

Além disso, o direito a dedução do IVA está sujeito ao cumprimento dos requisitos materiais e formais previstos na Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.o 35).

36

Os requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de bens nos termos do disposto no artigo 2.o, n.o 1, alínea b), i), desta diretiva estão enumerados no artigo 168.o, alínea c), da mesma. Estes requisitos exigem que essas aquisições tenham sido efetuadas por um sujeito passivo, que este seja igualmente o devedor do IVA relativo às referidas aquisições e que os bens em causa sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas.

37

Em contrapartida, os requisitos formais do direito a dedução do IVA regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o bom funcionamento do sistema comum do IVA, como as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas (Acórdão de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.o 42).

38

No que respeita ao IVA devido pelas aquisições intracomunitárias, resulta do artigo 178.o, alínea c), da Diretiva IVA que o exercício do direito a dedução está sujeito à condição de o sujeito passivo ter incluído na declaração de IVA prevista no artigo 250.o desta diretiva todos os dados necessários para determinar o montante do IVA devido relativamente a essas aquisições e possuir uma fatura emitida nos termos das disposições do título XI, capítulo 3, secções 3 a 5, da referida diretiva.

39

Além disso, segundo o artigo 179.o, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, a dedução efetua-se 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 [a] dedução por força do disposto no artigo 178.o».

40

Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, resulta daqui que o direito a dedução do IVA deve, em princípio, ser exercido no período durante o qual, por um lado, esse direito surgiu e, por outro, o sujeito passivo está na posse de uma fatura (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, n.o 34, e de 15 de setembro de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 35).

41

Assim, o direito a dedução é exercido, em princípio, no mesmo período em que surgiu, ou seja, tendo em conta o artigo 167.o da Diretiva IVA, no momento em que o imposto se torna exigível (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, n.o 36).

42

Não obstante, nos termos dos artigos 180.o e 182.o da Diretiva IVA, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução mesmo que não tenha exercido o seu direito no período em que esse direito surgiu, sem prejuízo da observância de determinados requisitos e modalidades fixados nas regulamentações nacionais (Acórdãos de 12 de julho de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, n.o 46 e jurisprudência referida, e de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, n.o 37).

43

A este respeito, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA, medidas para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude. Contudo, essas medidas não devem ir além do que é necessário para alcançar tais objetivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdãos de 12 de julho de 2012, EMS/Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 47 e jurisprudência referida, e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 47 e jurisprudência referida).

44

No caso em apreço, segundo a regulamentação nacional em causa no processo principal, o direito a dedução do IVA respeitante a uma aquisição intracomunitária surge desde que, no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos, o sujeito passivo, por um lado, receba uma fatura comprovativa da entrega dos bens que constitui para ele uma aquisição intracomunitária de bens e, por outro, mencione o montante do IVA devido por essa aquisição na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto. Na falta de tal menção na declaração entregue nesse prazo, o sujeito passivo pode ainda regularizar a sua declaração no prazo de cinco anos a contar do fim do ano em que surgiu o direito a dedução do IVA devido por uma aquisição intracomunitária. Neste caso, o sujeito passivo deve liquidar retroativamente o IVA devido por essa aquisição, podendo deduzir o IVA respeitante a essa mesma aquisição apenas relativamente ao período fiscal em curso.

45

A este respeito, primeiro, dado que essa regulamentação parece sujeitar a própria constituição do direito a dedução a requisitos de obtenção de uma fatura e de declaração, há que salientar que, tendo em conta os n.ºs 34 e 36 do presente acórdão, a constituição do direito a dedução só pode estar sujeita aos requisitos materiais previstos na Diretiva IVA, que, em relação às aquisições intracomunitárias, estão enumerados no artigo 168.º, alínea c), desta diretiva. Em contrapartida, não depende necessariamente da obtenção de uma fatura nem da declaração e da liquidação do IVA devido por essa aquisição num prazo específico.

46

Segundo, uma regulamentação nacional como a descrita no n.º 44 do presente acórdão pode implicar que a liquidação de um montante de IVA exigível e do mesmo montante de IVA dedutível, respeitantes a uma só aquisição intracomunitária, não tenha lugar no mesmo período de tributação, independentemente das circunstâncias do caso concreto, da boa-fé do sujeito passivo e das razões da declaração tardia do IVA devido por tal aquisição. A aplicação dessa regulamentação atrasa, em virtude da mera inobservância de um requisito formal, o exercício do direito a dedução do IVA devido por aquisições intracomunitárias. Assim, faz recair temporariamente sobre o sujeito passivo o encargo do IVA.

47

Ora, por um lado, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, no quadro do regime da autoliquidação, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que o sujeito passivo tenha omitido certas exigências formais. Se a Administração Tributária dispuser dos dados necessários para comprovar que as exigências materiais estão satisfeitas, não pode, no que se refere ao direito do sujeito passivo de deduzir esse imposto, impor requisitos suplementares que possam ter o efeito de impossibilitar o exercício desse direito (Acórdãos de 12

de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, n.o 62 e jurisprudência referida, e de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.os 38, 40 e jurisprudência referida). Tal assim não será se a violação dessas exigências formais tiver o efeito de impedir a prova certa de que as exigências materiais estão satisfeitas (Acórdãos de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, n.o 71 e jurisprudência referida, e de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.o 39).

48

Por outro lado, importa salientar que a exigência, recordada no n.o 41 do presente acórdão, segundo a qual o direito a dedução é exercido, em princípio, no período em que o imposto se tornou exigível é de molde a garantir a neutralidade fiscal. Com efeito, permite garantir que o pagamento do IVA e a sua dedução ocorram no mesmo período, de maneira a desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, n.os 35 a 37).

49

Seria contrário a esta lógica fazer recair temporariamente sobre o sujeito passivo o encargo do IVA devido por uma aquisição intracomunitária, a fortiori, uma vez que, como resulta do n.o 31 do presente acórdão, não é devido nenhum montante à Administração Tributária por essa aquisição.

50

Assim, e sob reserva do cumprimento dos requisitos materiais do direito a dedução do IVA que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a aplicação de uma regulamentação nacional não pode impedir, de forma automática e em virtude da inobservância de uma exigência formal, o exercício do direito a dedução do IVA devido por uma aquisição intracomunitária no mesmo período que o da liquidação do mesmo montante de IVA, sem que sejam tomadas em consideração todas as circunstâncias pertinentes, nomeadamente a boa?fé do sujeito passivo.

51

Nenhuma conclusão diferente pode ser retirada da jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual os Estados?Membros podem prever, por razões de segurança jurídica, um prazo de preclusão cujo termo implique a punição do contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA pago a montante, fazendo?lhe perder o direito a dedução, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade) (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, n.o 38 e jurisprudência referida).

52

Com efeito, decorre dos elementos expostos nos n.os 44 e 46 do presente acórdão que o prazo de três meses introduzido pela regulamentação nacional em causa no processo principal para efeitos da declaração do IVA respeitante a uma aquisição intracomunitária não pode ser equiparado a um prazo de preclusão, na aceção dessa jurisprudência, que implica a perda do direito a dedução.

53

Assim sendo, como resulta da jurisprudência referida no n.º 43 do presente acórdão, os Estados-Membros são competentes para prever, no respeito pelo princípio da proporcionalidade, sanções em caso de incumprimento dos requisitos formais do exercício do direito a dedução do IVA nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA. Nomeadamente, o direito da União não impede os Estados-Membros de aplicarem, sendo caso disso, uma coima ou uma sanção pecuniária proporcionada à gravidade da infração, a fim de punir a inobservância das exigências formais (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 48 e jurisprudência referida).

54

Em contrapartida, uma regulamentação nacional que proíbe sistematicamente o exercício do direito a dedução do IVA respeitante a uma aquisição intracomunitária no mesmo período em que o mesmo montante de IVA deve ser liquidado, sem prever a tomada em consideração de todas as circunstâncias pertinentes, nomeadamente a boa-fé do sujeito passivo, vai além do que é necessário, por um lado, para assegurar a cobrança exata do IVA, numa hipótese em que, como resulta da jurisprudência mencionada no n.º 31 do presente acórdão, nenhum montante de IVA é devido à Administração Tributária, e, por outro, para evitar a fraude fiscal.

55

Atendendo a todas as considerações expostas, há que responder à questão submetida que os artigos 167.º e 178.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual o exercício do direito a dedução do IVA respeitante a uma aquisição intracomunitária, no mesmo período de tributação em que o IVA é devido, está sujeito à indicação do IVA devido na declaração fiscal entregue no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos.

Quanto às despesas

56

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 (Nona Secção) declara:

Os artigos 167.º e 178.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, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual o exercício do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) respeitante a uma aquisição intracomunitária, no mesmo período de tributação em que o IVA é devido, está sujeito à indicação do IVA devido na declaração fiscal entregue no prazo de três meses a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: polaco.