

Processo C-281/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

26 de junho de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal Supremo (Espanha)

Data da decisão de reenvio:

11 de fevereiro de 2020

Recorrente:

Ferimet, S. L.

Recorrida:

Administración General del Estado

Objeto do processo principal

Recurso (*recurso de casación*) contra uma decisão através da qual a administração fiscal negou o direito à dedução do IVA pago por uma empresa que, ao abrigo do regime de autoliquidação (*régimen de inversión del sujeto pasivo*), emitiu uma autofatura (*autofactura*) em que indicava como fornecedor dos bens uma empresa que não era o verdadeiro fornecedor.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE que tem por objeto a interpretação dos artigos 168.º, 193.º, 199.º, n.º 1, alínea d), 200.º e 226.º, n.º 11, da Diretiva IVA.

Questões prejudiciais

1. Devem os artigos 168.º e relacionados da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto

sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade fiscal decorrente dessa diretiva, bem como a jurisprudência do TJUE que a interpreta, ser interpretados no sentido de que não permitem a dedução do IVA a montante aos empresários que, ao abrigo do regime de inversão do sujeito passivo do imposto, ou de autoliquidação, na terminologia do direito da União, emitem o documento comprovativo (fatura) da operação de aquisição de bens efetuada mencionando no referido documento um fornecedor fictício, sendo assim incontestado que a aquisição foi efetivamente realizada pelo empresário em questão, que utilizou os materiais adquiridos no seu negócio ou atividade comercial?

2. No caso de uma prática como a descrita – que se deve considerar que é do conhecimento do interessado – poder ser qualificada de abusiva ou fraudulenta para efeitos de não permitir a dedução do IVA a montante, é necessário, para recusar essa dedução, comprovar devidamente a existência de uma vantagem fiscal incompatível com os objetivos que regem a regulamentação do IVA?

3. Por último, sendo essa prova necessária, deve a vantagem fiscal que permitiria recusar a dedução e que, se for caso disso, deve ser identificada no caso concreto, dizer exclusivamente respeito ao próprio contribuinte (adquirente dos bens), ou pode, eventualmente, dizer respeito a outras partes envolvidas na operação?

Disposições de direito da União invocadas

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; a seguir «Diretiva IVA»), artigos 168.º, 193.º, 199.º, n.º 1, alínea d), 200.º e 226.º, n.º 11.

Jurisprudência do TJUE

Acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, relativo ao regime de autoliquidação no caso de prestação de serviços e aplicável *mutatis mutandis* no caso de fornecimento de bens.

«[U]m sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de serviços, do IVA respetivo, não é obrigado a possuir uma fatura elaborada nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Diretiva, a fim de poder exercer o direito à dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro respetivo» (n.º 47).

Embora os Estados-Membros possam estabelecer formalidades para o exercício do direito à dedução em caso de autoliquidação (inversão do sujeito passivo), «este poder só pode ser exercido na medida em que a imposição de tais formalidades, pelo número ou pela tecnicidade destas, não

tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução» (n.º 49).

«[O] alcance das formalidades a cumprir a fim de poder exercer o direito à dedução não devem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação em causa» (n.º 50).

«Uma vez que a administração fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito do referido sujeito passivo à dedução do IVA, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito» (n.º 51).

Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, referente ao regime de «autoliquidação» (inversão do sujeito passivo), no qual se declara, a respeito das formalidades para o exercício do direito à dedução, o seguinte:

«[E]mbora seja verdade que esta disposição [artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Diretiva IVA] autoriza os Estados-Membros a estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução no caso de inversão do ónus da liquidação, a sua violação pelo sujeito passivo não o pode privar do seu direito à dedução» (n.º 62), e «uma vez que é incontestável que o regime de inversão do ónus da liquidação era aplicável aos processos principais, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais» (n.º 63), uma vez que «embora essas disposições autorizem os Estados-Membros a adotar determinadas medidas, estas não devem, porém, ir para além do que é necessário para atingir os objetivos mencionados no número anterior. Tais medidas não podem, portanto, ser utilizadas por forma a por em sistemática causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria» (n.º 66).

Em suma, «não pode considerar-se que uma violação de obrigações contabilísticas, como a em causa nos processos principais, acarrete o risco de perdas de receitas fiscais, dado que, em princípio e como se recordou no n.º 56 do presente acórdão, no quadro da aplicação do regime de inversão do ónus da liquidação não é devido ao Tesouro Público qualquer montante. Por estes motivos, esta violação também não pode ser assimilada a uma operação constitutiva de fraude fiscal ou à utilização abusiva das normas comunitárias, uma vez que é pacífico que não foi efetuada com o objetivo de obter uma vantagem fiscal indevida» (n.º 71).

Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, também relativo a um caso semelhante ao que está em apreço no presente processo e no qual o Supremo Tribunal da Letónia submeteu ao TJUE a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe à proibição da dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante quando a referida proibição se funda exclusivamente no envolvimento consciente do sujeito passivo na conceção de operações simuladas mas não se indica de que modo o resultado das operações concretas constitui um prejuízo para [a Fazenda Pública], seja por falta de pagamento do IVA ou por o sujeito passivo ter indevidamente requerido o reembolso de IVA, em comparação com a situação em que as operações tenham sido declaradas em conformidade com as circunstâncias reais?»

E a resposta do TJUE, reformulando a questão submetida, é a seguinte, resumida aqui no essencial:

«[E]m matéria de IVA, a declaração da existência de uma prática abusiva exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal» (n.º 35).

«[O] facto de um bem não ter sido recebido diretamente do emitente da fatura não é necessariamente a consequência de uma dissimulação fraudulenta do verdadeiro fornecedor e não constitui necessariamente uma prática abusiva, podendo ter outras razões, como, designadamente, a existência de duas vendas sucessivas que têm por objeto os mesmos bens, que, conforme acordado, são transportados diretamente do primeiro vendedor para o segundo adquirente, de modo que há duas entregas sucessivas na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, mas um único transporte efetivo. [...] [N]ão é necessário que o primeiro adquirente se tenha tornado proprietário dos bens em causa no momento desse transporte, tendo em conta que a existência de uma entrega na aceção desta disposição não pressupõe a transferência da titularidade jurídica do bem» (n.º 36).

Uma vez que a autoridade letã não demonstrou a existência de uma vantagem fiscal indevida, «a mera existência de uma cadeia de operações e o facto de a Kuršu zeme ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações [de uma entidade] sem os receber efetivamente da sociedade que figura na fatura como fornecedor desses bens», não podem, por si só, justificar a conclusão de que a Kuršu zeme não adquiriu os

referidos bens e que, portanto, a operação de aquisição não teve lugar (n.º 37).

Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18.

«[A] qualificação de uma operação como entrega de bens, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, não pode depender da condição de o adquirente ser identificado» (n.º 25). «Contudo, e em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício das suas competências, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se conta o princípio da proporcionalidade» (n.º 26).

«Em relação ao princípio da proporcionalidade, importa salientar que uma medida nacional vai além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas» (n.º 27).

«Além disso, quando os requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos» (n.º 28).

«Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA» (n.º 29).

«Por um lado, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo» (n.º 30).

«Por conseguinte, se a falta de identificação do verdadeiro adquirente impedir, num determinado caso, a prova de que a operação em questão constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, esta circunstância pode levar à recusa de concessão do benefício da isenção de exportação prevista nesse artigo. Em contrapartida, exigir em todos os casos que o adquirente dos bens no país terceiro seja identificado, sem investigar se estão reunidas as condições materiais para esta isenção, designadamente a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não respeita nem o princípio da proporcionalidade nem o princípio da neutralidade fiscal» (n.º 31).

«Por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado para efeitos da isenção de IVA por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA. [...] [N]ão é contrário ao direito da União exigir a um operador que atue de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal. Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuiu fazia parte de uma fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o direito à isenção deveria ser-lhe recusado» (n.º 33).

«Em contrapartida, o fornecedor não pode ser considerado responsável pelo pagamento do IVA independentemente do seu envolvimento na fraude cometida pelo comprador [, pois] seria claramente desproporcionado imputar ao sujeito passivo a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação fraudulenta de terceiros sobre os quais não tem nenhuma influência» (n.º 34).

Disposições de direito nacional invocadas

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei 37/1992, de 28 de dezembro, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA»).

De acordo com o seu artigo 84.º, primeiro parágrafo, n.º 2, alínea c), em caso de fornecimento de, entre outros materiais, materiais de recuperação, são sujeitos passivos do imposto os empresários ou profissionais a favor dos quais as operações tributáveis são efetuadas.

Nos termos do artigo 92.º, primeiro parágrafo, n.º 3, os sujeitos passivos podem deduzir do IVA devido pelas operações tributáveis efetuadas no país o IVA que, sendo devido no mesmo território, tenham pago por repercussão direta ou pago pelos fornecimentos de bens abrangidos, entre outros, pelo artigo 84.º, primeiro parágrafo, n.º 2, da Lei do IVA.

O seu artigo 97.º dispõe, no primeiro parágrafo, que o direito à dedução só pode ser exercido pelos empresários ou pelos profissionais que estejam na posse do documento comprovativo do seu direito e que, para este efeito, só a fatura emitida pelo sujeito passivo nos casos previstos no artigo 165.º, primeiro parágrafo, desta lei é considerada como documento comprovativo do direito à dedução. O segundo parágrafo do mesmo artigo estabelece que os documentos acima referidos que não preenchem todos e cada um dos requisitos estabelecidos por lei e regulamento não serão suficientes para justificar o direito à dedução.

O artigo 165.º, primeiro parágrafo, desta lei prevê que, nos casos referidos, entre outros, no artigo 84.º, primeiro parágrafo, n.º 2, da mesma lei, a fatura emitida, consoante o caso, por quem efetuou o fornecimento dos bens ou a prestação dos serviços em causa ou o documento contabilístico comprovativo da operação, deve ser complementada com uma fatura que apresente a liquidação do imposto. Esta fatura deve cumprir os requisitos estabelecidos nos regulamentos.

Jurisprudência do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal)

Acórdão de 25 de março de 2009 (4608/2006): «todas as obrigações formais visam facilitar a correta aplicação do IVA, pelo que é incoerente dar a mesma importância ao incumprimento dos requisitos formais nos casos autoliquidação em que o contribuinte não declara por considerar que a operação não está sujeita ao imposto, e interpreta as normas aplicáveis de forma razoável mas errada, pois esta interpretação implicaria a rutura da neutralidade», pelo que «o direito à dedução deve ser considerado um direito de caráter substantivo e de inegável importância no sistema de aplicação do IVA, razão pela qual uma mera obrigação formal, por muito justificada que possa [ser] para facilitar a correta aplicação do procedimento administrativo correspondente, não pode conduzir à perda do referido direito à dedução».

Acórdão de 28 de janeiro de 2013 (3272/2010): Nesse processo, a inspeção comprovou que os endereços das empresas que o contribuinte inscreveu como fornecedores nas suas faturas eram fictícios e que, além disso, era impossível que essas empresas tivessem fornecido os bens formalmente faturados, uma vez que eram empresas sem conteúdo real, destinadas, como sociedades interpostas, a criar uma aparência que permitisse ao contribuinte adquirir esses bens a fornecedores reais em «B», ou seja, sem o respetivo reflexo contabilístico. Por essa razão, a inspeção recusou a dedução do IVA pago com o fundamento de que as operações indicadas nas faturas não se tinham efetivamente realizado com as empresas nelas indicadas, constituindo portanto uma simulação.

No acórdão mencionado, recorda-se que o TJUE afirmou que, se a operação efetuada pelo sujeito passivo não é, em si mesma, uma fraude, o seu direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante não pode ser afetado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se insere a sua operação, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao imposto sobre o valor acrescentado. Acolhe-se também o raciocínio do TJUE segundo o qual um sujeito passivo que sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado deve ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens. Assim, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, perante elementos objetivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, ainda que a

operação em causa preenchesse os critérios objetivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal e de atividade económica.

Assinala igualmente que, segundo o TJUE, embora o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva permita a um Estado-Membro considerar uma pessoa solidariamente devedora do imposto sobre o valor acrescentado quando, no momento da operação efetuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia ter sabido que o imposto sobre o valor acrescentado devido por essa operação, ou por uma operação anterior ou posterior, iria ficar por pagar, e basear-se em presunções a este propósito, a essas presunções não podem ser formuladas de tal modo que, na prática, se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo combatê-las mediante prova em contrário dando assim *de facto* origem a um sistema de responsabilidade objetiva, uma vez que os Estados devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, em especial os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Seguidamente, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) declarou nesse acórdão que o interessado emitiu as faturas sabendo que não tinha contratado nada com a empresa à qual faturava e que, nesse caso, não era aplicável a jurisprudência do TJUE sobre a impossibilidade de recusar o direito à dedução do empresário que, envolvido numa fraude do tipo «carrossel», não sabia ou não podia saber da sua existência, pela simples razão de que a empresa tinha conhecimento de que indicava na fatura como fornecedor uma empresa sem conteúdo real, com a qual não tinha contratado.

Consequentemente, devia ser aplicado o raciocínio do TJUE, segundo o qual, deve ser recusado o direito à dedução a um sujeito passivo relativamente ao qual tenha ficado comprovado que sabia ou que deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, ainda que a operação preencha os critérios objetivos em que se baseia o conceito de fornecimento de bens.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Em 2008, a sociedade recorrente, a Ferimet, S. L., adquiriu à sociedade Reciclatges de terra alta materiais de recuperação (sucata), tendo declarado o IVA nos termos do regime de autoliquidação e emitido as respetivas autofaturas.
- 2 A inspeção fiscal, num procedimento de verificação e inspeção, considerou que o fornecedor desse material, a Reciclatges de terra alta, não possuía os meios materiais e humanos necessários para a sua entrega e que as faturas emitidas ao comprador eram falsas. Consequentemente, entendeu que se tinha verificado uma simulação relativa na operação, uma vez que, embora o fornecimento dos materiais não pudesse ser negado, o seu verdadeiro fornecedor tinha sido deliberadamente ocultado. Pela mesma razão, a inspeção concluiu que não havia

lugar à dedução do IVA a montante pela Ferimet e impôs-lhe uma sanção financeira.

- 3 O Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha) confirmou esta apreciação.
- 4 A Ferimet recorreu dessas decisões administrativas na Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Superior de Justiça da Catalunha), invocando, a este respeito, a legislação espanhola e europeia e a jurisprudência do TJUE, e argumentando o seguinte:
 - que constitui um facto incontestado (aceite pela inspeção) a Ferimet ter adquirido o material de recuperação.
 - que a indicação de um fornecedor fictício tem uma relevância meramente formal, uma vez que, materialmente, a aquisição teve lugar.
 - que a dedução não pode ser recusada, nos termos da legislação e da jurisprudência europeias, quando a existência da operação foi comprovada e quando o regime de autoliquidação garante, não só a cobrança do IVA e a sua fiscalização, mas também a inexistência de qualquer vantagem fiscal para o contribuinte.
- 5 Em 23 de novembro de 2017, o referido órgão jurisdicional proferiu um acórdão negando provimento ao recurso com base nos seguintes fundamentos:
 - a inspeção provou amplamente que o autor dos fornecimentos era fictício;
 - a indicação do fornecedor, como elemento que deve constar da autofatura, não pode ser considerada uma menção meramente formal, pois constitui um elemento que permite fiscalizar a regularidade da cadeia do IVA e, por conseguinte, tem efeitos sobre o princípio da neutralidade do imposto;
 - embora seja verdade que no regime de autoliquidação não há, em princípio, uma perda de receitas fiscais por se verificar uma compensação entre a dívida e o direito à dedução, tal não significa que, quando se indique uma operação fictícia – neste caso, no que diz respeito ao fornecedor – exista um direito à dedução, uma vez que este direito à dedução está sujeito ao cumprimento dos requisitos materiais, entre os quais se incluem a existência da entidade indicada como fornecedor.
- 6 A Ferimet interpôs recurso deste último acórdão.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 7 No recurso, a Ferimet alega que a legislação que rege o imposto e a abundante jurisprudência do TJUE conduzem necessariamente à conclusão de que tinha

direito à dedução do IVA pago a montante pela operação em apreço, uma vez que: a) ela própria era a verdadeira destinatária da operação, tendo efetivamente comprado e recebido a sucata, e b) não houve, nem poderia ter havido, perda de receitas fiscais porque i) não devia IVA, por estar ao abrigo do regime de «autoliquidação» ou de inversão do sujeito passivo e ii) os seus fornecedores também não deviam IVA, porque não o podiam repercutir por se encontrarem ao abrigo desse regime de autoliquidação.

- 8 Nas suas observações sobre a pertinência de submeter uma questão prejudicial ao TJUE, a Ferimet apresentou os seguintes argumentos:
- a cobrança do IVA e a sua fiscalização já estão asseguradas pela mera aplicação do regime de autoliquidação, pelo que não é adequado elevar um mero requisito formal, como a indicação correta na fatura do fornecedor do produto, ao estatuto de requisito essencial para efeitos do exercício do direito à dedução, uma vez que o próprio regime de autoliquidação garante a impossibilidade de obter qualquer vantagem fiscal;
 - na medida em que não se verificou nenhuma vantagem fiscal indevida para o contribuinte, não é relevante, em aplicação do princípio da neutralidade, a eventual intenção fraudulenta de um operador que não seja o sujeito passivo de IVA envolvido na mesma cadeia de fornecimentos, uma vez que «cada operação deve ser considerada em si mesma», segundo o TJUE.
- 9 O representante do Estado, na oposição ao recurso, destacou três argumentos: a) a existência da simulação relativa resultante da indicação de um fornecedor fictício dos materiais constitui um facto inquestionável; b) essa ocultação à Fazenda Pública da identidade do verdadeiro fornecedor deve ser considerada relacionada com a fraude, tanto no que diz respeito ao IVA como aos impostos diretos, e c) o recorrente não conseguiu provar que a vantagem fiscal invocada não existia.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Sobre o regime de autoliquidação

- 10 O Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) explica que, em geral, o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva que, na sua qualidade de profissional ou de empresário, emite uma fatura e repercute o IVA no seu cliente, para depois entregar à Fazenda Pública, de três em três meses, o montante total do IVA que recebeu. Por conseguinte – regra geral – é o sujeito passivo que emite a fatura, que repercute o IVA e que depois apresenta a declaração de imposto e paga o IVA à Fazenda Pública.
- 11 Existem, contudo, alguns casos, previstos no artigo 84.º da Lei do IVA, em que a entidade a quem incumbe declarar e pagar o IVA é o destinatário da fatura e não o seu emitente. Um desses casos de «autoliquidação» figura no artigo 84.º, primeiro parágrafo, n.º 2, alínea c), ou seja, o caso de empresários cuja atividade

económica consiste na compra e venda de materiais de recuperação (sucata). Ao abrigo deste regime, o vendedor do bem emite uma fatura na qual não cobra IVA e o comprador do bem emite uma fatura («autofatura») em que inclui o IVA correspondente. Dado que na autofatura coincidem emitente e destinatário, o comprador do bem deve indicar, tanto o IVA a jusante, como o IVA pago a montante, ambos do mesmo montante, que incluirá na sua declaração trimestral de IVA.

Sobre a questão suscitada no processo principal.

- 12 A questão suscitada no processo tem por objeto a possibilidade de dedução do IVA auto-repercutido e, ao mesmo tempo, auto-suportado pelo recorrente numa autofatura, em regime de autoliquidação quando i) a operação foi efetivamente realizada (elemento que não é contestado) e ii) foi ocultado o verdadeiro fornecedor dos bens adquiridos.
- 13 Para resolver o processo principal, é necessário determinar i) se a omissão do fornecedor desses bens é um requisito meramente formal, ii) que relevância tem o facto de o verdadeiro fornecedor constante da fatura ser falso e de esta falsidade ser do conhecimento do adquirente e iii) se, da jurisprudência europeia, decorre inquestionavelmente que – incluindo em casos de má-fé – a dedução só pode ser recusada «quando existe um risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro», sendo que, ao abrigo do regime de autoliquidação, o sujeito passivo, em princípio, nada deve à Fazenda Pública.
- 14 O Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) não considera que a jurisprudência do TJUE implique necessariamente que a dedução nunca possa ser recusada quando se constata a existência material dos fornecimentos de bens e a aquisição por parte do contribuinte. Também não resulta dessa jurisprudência que a indicação de um fornecedor fictício no documento comprovativo da operação (*autofatura*) constitua uma infração meramente formal, irrelevante para efeitos de obtenção da dedução quando a operação efetivamente ocorreu.
- 15 O Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) conhece a posição do TJUE no sentido de que a legislação nacional ou as autoridades fiscais nacionais não podem impor restrições ao direito à dedução do IVA (essencial para garantir a sua neutralidade) que vão além das exigências decorrentes da prevenção da fraude ou que tornem extremamente difícil o exercício desse direito. Porém, o mesmo TJUE considerou também que não é admissível requerer e obter a dedução quando o requerente tiver participado numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, incluindo nos casos em que a operação em causa preenchia os critérios objetivos correspondentes. Neste sentido, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) tem dúvidas sobre se o facto de o interessado ter conhecimento de que o fornecedor é fictício e não é o verdadeiro fornecedor implica que a operação pode ser classificada como abusiva ou fraudulenta.

- 16 Além disso, no conceito de «vantagem fiscal» – também exigido pelo TJUE em muitas ocasiões como condição prévia indispensável para recusar a dedução – a jurisprudência europeia não demonstra inequivocamente que o conceito de «vantagem fiscal» deve abranger apenas a entidade que requer a dedução e não, eventualmente, outras partes envolvidas na operação que dá lugar a essa dedução. Por outras palavras, não é evidente que a conduta do transmitente dos bens deva necessariamente ser ignorada, sobretudo quando – em casos de ocultação desse transmitente, conscientemente efetuada pelo adquirente dos bens – a tributação direta pode ficar comprometida, uma vez que, para o verdadeiro vendedor dos bens, a operação é opaca do ponto de vista fiscal, e inexistente para a Fazenda Pública.