

Processo C-429/23**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:**

11 de julho de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

30 de junho de 2023

Demandante:

NARE-BG EOOD

Demandado:

Diretor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Recursos e procedimentos em matéria tributária e de segurança social» de Varna junto da Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas)

Objeto do processo principal

O litígio no processo principal tem por objeto a revisão de um aviso de liquidação de imposto através do qual uma autoridade fiscal recusou à demandante no processo principal uma regularização relativa a um período de tributação anterior e o exercício do direito à dedução do imposto nas entregas que tinha recebido antes de se registar, ao abrigo da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»).

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

No caso em apreço, enquanto decorria o prazo de doze meses previsto na ZDDS para o exercício do direito à dedução nas entregas recebidas pela demandante

anteriormente ao seu registo ao abrigo da ZDDS, foram aprovadas na Bulgária disposições especiais no contexto da pandemia de COVID-19. Face às dificuldades causadas pela pandemia aos operadores económicos, as referidas disposições prorrogaram os prazos para a declaração e o pagamento de determinados impostos, mas não previram essa possibilidade para a declaração, o pagamento e o direito à dedução do IVA. A demandante alega que foi precisamente devido à doença COVID-19 e à subsequente quarentena do seu contabilista que foi cometido um erro técnico cuja regularização lhe é recusada através do aviso de liquidação de imposto impugnado no processo principal. Daqui resulta que a demandante não pode, na prática, exercer o seu direito à dedução nas entregas que recebeu antes do seu registo ao abrigo da ZDDS.

O órgão jurisdicional de reenvio pretende que o Tribunal de Justiça esclareça se as disposições e as práticas nacionais aplicáveis não tornam, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício, nestas circunstâncias, do direito à dedução do imposto pago a montante e se são compatíveis com os artigos 184.º e 186.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), bem como com os princípios da neutralidade fiscal, da equivalência e da efetividade.

Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pretende que o Tribunal de Justiça esclareça se, ao abrigo das referidas disposições da Diretiva IVA, é admissível recusar o direito à dedução nas entregas recebidas por um sujeito passivo antes do seu registo ao abrigo da ZDDS, quando este tenha declarado o IVA sobre essas entregas numa declaração retificativa relativa a um período abrangido pelo último período de tributação do prazo de preclusão de doze meses para o exercício do direito à dedução correspondente a essas entregas.

O pedido de decisão prejudicial é apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

- 1) No contexto das medidas introduzidas por lei para conter a epidemia, incluindo a imposição de medidas administrativas de restrição da saída do domicílio e da liberdade de circulação nas localidades, de restrição do contacto com outras pessoas e de encerramento de estabelecimentos, sendo que, em conexão com essas medidas de contenção da epidemia, os prazos para a declaração e o pagamento das dívidas fiscais nos termos da *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, a seguir «ZKPO») (que fixa os prazos para a declaração e o pagamento dos impostos sobre o rendimento em direito nacional) foram prorrogados, deve considerar-se que um prazo de preclusão como o que está em causa no presente processo tem por efeito tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução por parte dos sujeitos passivos durante o período de vigência das

medidas de contenção da epidemia e são, deste ponto de vista, as disposições nacionais e as práticas da autoridade fiscal como as que estão em causa no presente processo compatíveis com o artigo 184.º, em conjugação com o artigo 186.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, a seguir «Diretiva IVA»), à luz do princípio da neutralidade fiscal introduzido pela Diretiva IVA e dos princípios da equivalência e da efetividade consagrados no direito da União (Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Tendo em conta a possibilidade, prevista na Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), de retificar os dados declarados numa declaração de IVA em conformidade com a ZDDS, é admissível, nas circunstâncias do presente processo, à luz do artigo 184.º, em conjugação com o artigo 186.º da Diretiva IVA, uma prática da autoridade fiscal que consiste em recusar o direito à dedução a um sujeito passivo pelo facto de o IVA ter sido declarado através de uma declaração rectificativa dos dados relativos ao último período de tributação abrangido pelo prazo de preclusão (doze meses) para efeitos do exercício do direito à dedução em relação a entregas recebidas pelo sujeito passivo antes da data do seu registo ao abrigo da ZDDS, se essas operações não tiverem sido ocultadas, os dados relativos à sua realização constarem da contabilidade da demandante, a autoridade fiscal dispuser das informações necessárias e não haja indícios de prejuízo para o orçamento?

Legislação e jurisprudência da União

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º, 180.º, 182.º, 184.º, 185.º, 250.º a 252.º e 273.º

Acórdão de 7 de julho de 2022, Staatssecretaris van Financiën (Exclusão do direito a dedução) (C-194/21, EU:C:2022:535), a seguir «Acórdão Staatssecretaris van Financiën»

Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267), a seguir «Acórdão Ecotrade»

Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), a seguir «Acórdão EMS-Bulgaria Transport»

Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), a seguir «Acórdão Salomie e Oltean»

Disposições de direito nacional

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS») – artigos 74.º, 75.º, 125.º e 126.º

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Lei relativa às medidas e às ações durante o estado de emergência decretado por decisão da Assembleia Nacional de 13 de março de 2020 e à gestão dos seus efeitos, a seguir «ZMDIPPP») [o título da lei foi completado com efeitos a partir de 14 de maio de 2020; o título anterior tinha a seguinte redação: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (Lei relativa às medidas e às ações durante o estado de emergência decretado por decisão da Assembleia Nacional de 13 de março de 2020)] — §§ 25, 27, 28, 29 e 49 das disposições finais e transitórias da presente lei.

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) – artigos 92.º, 93.º e 219.º, n.ºs 1, 4 e 5

Apresentação sucinta dos factos e do processo

- 1 O processo no órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto a revisão de um aviso de liquidação de imposto de 24 de janeiro de 2022, emitido por uma autoridade fiscal da Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas) Varna.
- 2 O âmbito do procedimento de revisão, no que respeita à natureza da obrigação e do período é o seguinte: IVA para o período compreendido entre 1 de julho de 2021 e 31 de julho de 2021 e IVA para o período compreendido entre 1 de outubro de 2020 e 30 de junho de 2021.
- 3 Ao emitir o aviso de liquidação de imposto, a autoridade fiscal identificou irregularidades cometidas pela demandante na aplicação das disposições da ZDDS em relação aos montantes passíveis de compensação ou de reembolso.
- 4 Estes montantes são discriminados sob a forma de quadro, indicando o número da fatura, a data, o fornecedor, o objeto, o valor tributável e o montante do IVA. A lista inclui 71 faturas emitidas no período compreendido entre 2017 e 2019. Este período é anterior à data do registo da empresa ao abrigo da ZDDS. O valor tributável total das 71 faturas mencionadas ascende a 587 293,93 levs búlgaros (BGN) e o montante total do IVA ascende a 117 458,80 BGN. Não se discute que as entregas foram efetuadas. Também é pacífico que os fornecedores pagaram o IVA.
- 5 Verificou-se que a empresa foi registada em conformidade com a ZDDS em 25 de novembro de 2019.

- 6 Relativamente ao período compreendido entre 25 de novembro de 2019 e 30 de setembro de 2020, a demandante apresentou uma declaração de IVA no montante de 0 BGN.
- 7 Em 10 de dezembro de 2020, a demandante apresentou uma declaração de IVA relativa ao período de tributação de novembro de 2020, na qual declarou entregas com direito à dedução integral no montante de 50 627 BGN e IVA no montante de 10 125,40 BGN (resultando em IVA a recuperar no montante de 10 125,40 BGN); em 14 de janeiro de 2021, apresentou uma declaração de IVA relativa ao mês de dezembro de 2020, na qual declarou entregas com direito à dedução integral no montante de 587 293,93 BGN e com um IVA no montante de 117 458,80 BGN (resultando em IVA a recuperar no montante de 117 458,80 BGN).
- 8 Por carta de 15 de janeiro de 2021, a demandante informou as autoridades fiscais, em conformidade com o artigo 126.º, n.º 3, da ZDDS, de que tinha cometido os seguintes erros técnicos nos registos de faturas realizados em conformidade com a ZDDS, quanto aos períodos de tributação de novembro e dezembro de 2020: as faturas que deveriam ter sido incluídas no registo de faturas quanto a novembro de 2020 de acordo com a ZDDS foram incluídas erradamente no registo de compras e na declaração de imposto referente a dezembro de 2020. A demandante invoca como motivo dos erros a doença COVID-19 do contabilista, seguida de quarentena, na sequência da qual o trabalho foi transferido para um colega que o substituiu.
- 9 O prazo para o exercício do direito à dedução relativamente às entregas em causa era de doze meses e terminou em novembro de 2020, pelo que o direito à dedução devia ter sido exercido mediante a apresentação de uma declaração de imposto até 14 de dezembro de 2020. Na declaração de novembro de 2020, o direito à dedução não foi exercido em relação a essas entregas.
- 10 A autoridade fiscal recusou o direito a dedução relativo às referidas faturas, invocando o artigo 72.º, n.º 1, da ZDDS, que prevê que uma pessoa registada em conformidade com a ZDDS pode exercer o direito a dedução relativamente ao período de tributação em que esse direito se constituiu ou num dos doze períodos de tributação subsequentes.
- 11 A autoridade fiscal salienta que, por força do artigo 75.º, n.ºs 1 e 2, da ZDDS, o direito à dedução sobre os bens e os serviços existentes antes do registo do sujeito passivo nasce no dia do seu registo ao abrigo da ZDDS e é exercido no período de tributação em que se constituiu ou num dos doze períodos de tributação subsequentes. Face ao exposto, a autoridade fiscal conclui que o prazo para o exercício do direito à dedução relativo às faturas mencionadas no aviso de liquidação de imposto precluiu para o período de tributação de dezembro de 2020 e que o direito à dedução estava excluído.

- 12 Além disso, a autoridade fiscal afirma que a empresa auditada exerceu o direito à dedução integral em violação do artigo 72.º da ZDDS e que a dedução relativa ao mês de dezembro de 2020 para as referidas faturas deve ser ajustada em baixa.
- 13 Assim, por aviso de liquidação de imposto de 24 de janeiro de 2022, foi recusado à demandante o direito à dedução relativamente a 71 faturas emitidas por fornecedores registados em conformidade com a ZDDS para o período compreendido entre 2017 e 2019, com um valor tributável de 587 293,93 BGN e um montante total de IVA de 117 458,80 BGN.
- 14 Em 13 de março de 2020, no contexto da pandemia de COVID-19, a Assembleia Nacional da República da Bulgária declarou o estado de emergência no território nacional durante o período compreendido entre 13 de março de 2020 e 13 de abril de 2020. Posteriormente, foi adotada a ZMDIPPP. Através de uma série de decisões do Conselho de Ministros e de despachos do Ministro da Saúde, foram introduzidas medidas de combate à epidemia ao nível nacional ao longo de 2020, e o período do estado de emergência causado pela epidemia foi sendo gradualmente prorrogado até 30 de abril de 2021.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 15 A demandante considera que, tendo em conta os factos não contestados, o litígio descrito no pedido de decisão prejudicial é de natureza puramente jurídica. As questões prejudiciais submetidas referem-se às disposições da Diretiva IVA, em particular aos artigos 179.º, n.º 1, 180.º e 273.º, bem como aos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da equivalência, conforme desenvolvidos nos Acórdãos Ecotrade e EMS-Bulgaria Transport.
- 16 A demandante considera que o acórdão Staatssecretaris van Financiën, referido pelo demandado, não é aplicável.
- 17 O demandado alega que a demandante exerceu o direito à dedução relativamente às 71 faturas controvertidas em violação do artigo 75.º, n.º 2, da ZDDS. Estas faturas referem-se a serviços e adiantamentos que a demandante recebeu antes do seu registo em conformidade com a ZDDS e que existiam à data do seu registo, mas que declarou tardiamente na sua declaração de IVA, tendo-os inscrito no seu registo de compras para o período de tributação de dezembro de 2020, em vez de o ter feito, o mais tardar, para o período de tributação de novembro de 2020. Segundo a demandante, este atraso foi motivado pelo facto de o seu contabilista responsável ter sido afetado pela doença de COVID-19 durante um determinado período, em dezembro de 2020.
- 18 Tendo em conta estas circunstâncias, o demandado considera que, no litígio de que conhece o órgão jurisdicional de reenvio, trata-se da aplicação do artigo 75.º, n.º 2, da ZDDS, em conjugação com o artigo 75.º, n.º 1, da ZDDS, e não das condições de retificação de erros nas declarações já apresentadas ao abrigo do artigo 125.º da ZDDS, uma vez que a demandante não apresentou a declaração de

IVA relativa ao período compreendido entre 25 de novembro de 2019 e 30 de setembro de 2020, sem, no entanto, inscrever as faturas em causa no seu registo de compras para os períodos de tributação compreendidos entre outubro de 2020 e novembro de 2020 em conformidade com o artigo 124.º da ZDDS.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 19 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, trata-se de saber se é permitido à demandante, através da apresentação de uma declaração de IVA correspondente a dezembro de 2020 e de uma comunicação de uma regularização correspondente a novembro de 2020, proceder a uma regularização relativa a um período anterior (novembro de 2020) e exercer o direito à dedução nas entregas que recebeu antes da data do seu registo ao abrigo da ZDDS, a saber, 25 de novembro de 2019, uma vez que, durante o período de um ano previsto pelo direito nacional para o direito à dedução nas entregas recebidas pelos sujeitos passivos antes da data do seu registo ao abrigo da ZDDS, foram introduzidas medidas por lei na Bulgária que, atendendo à situação epidémica, preveem prazos para a declaração e o pagamento de determinados impostos, mas que não preveem esse regime para a declaração e o pagamento do IVA.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, na sua jurisprudência anterior, o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre casos em que os factos e as disposições fiscais nacionais eram diferentes do que os que estão em causa no presente processo e que, por conseguinte, as orientações relativas à interpretação e à aplicação das disposições nacionais correspondentes que transpõem a Diretiva IVA são, em parte, irrelevantes, pelo que é necessário um pedido de decisão prejudicial.
- 21 A primeira questão prejudicial resulta da diferença entre as circunstâncias do caso em apreço e as examinadas nos acórdãos EMS-Bulgaria Transport e Ecotrade. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta, referindo-se ao n.º 49 do Acórdão EMS-Bulgaria Transport e aos n.ºs 46 e 48 do Acórdão Ecotrade, que a diferença no caso em apreço reside na legislação específica que, devido às dificuldades que os operadores económicos enfrentaram no contexto da pandemia de COVID-19, prevê prazos mais longos para a declaração e o pagamento dos impostos devidos ao abrigo da ZKPO, mas não prevê uma possibilidade análoga para a declaração, o pagamento e o direito à dedução a respeito do IVA.
- 22 A segunda questão prejudicial resulta da diferença entre as circunstâncias do processo que deu origem ao Acórdão Staatssecretaris van Financiën e as circunstâncias do caso em apreço, no que respeita ao período de apresentação da declaração de regularização. Neste acórdão, esse período abrangia os anos de 2006 a 2015, durante o qual o sujeito passivo recebeu um aviso de liquidação de imposto (2015) e, na sequência da emissão desse aviso, solicitou uma dedução do IVA pago na aquisição dos bens em 2006, ao passo que, no caso em apreço, foi a própria demandante que identificou a discrepância nos dados declarados e, no

período de tributação seguinte, após o termo do prazo para o exercício do direito à dedução em novembro de 2020 (mas dentro do prazo para a apresentação de uma declaração de regularização – dezembro de 2020), apresentou a declaração de regularização.

DOCUMENTO DE TRABALHO