

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

4 de outubro de 2012 (\*)

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Direito a dedução — Regularização — Furto de mercadorias»

No processo C-550/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad — Varna (Bulgária), por decisão de 24 de outubro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de novembro de 2011, no processo

**PIGI — Pavleta Dimova ET**

contra

**Direktor na Direktsia «Obzhelvane I upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Malenovský, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora) e E. Juhász, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$  em representação do Direktor na Direktsia «Obzhelvane I upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por S. Zlateva, na qualidade de agente,

$\frac{3}{4}$  em representação do Governo búlgaro, por T. Ivanov e Y. Atanasov, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$  em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 185.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a PIGI — Pavleta Dimova ET (a seguir «PIGI») e o Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Gestão da Execução», da cidade de Varna, da Administração central da agência nacional das receitas públicas, a seguir «Direktor») a propósito da regularização de uma dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva dispõe:

«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.»

4 Nos termos do artigo 168.º da diretiva:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) [o] IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

5 O artigo 184.º da diretiva prevê que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

6 O artigo 185.º da diretiva tem a seguinte redação:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras [...]

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

7 O artigo 186.º da diretiva enuncia que os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da diretiva.

### *Direito búlgaro*

8 A República da Bulgária transpôs a diretiva pela Lei do imposto sobre o valor acrescentado

(Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS»), em vigor desde 1 de janeiro de 2007.

9 As regularizações do exercício do direito a dedução do IVA são regidas pelo artigo 79.º da ZDDS, que prevê:

«[...]

(3) Os sujeitos passivos registados que exerçam o direito de deduzir, no todo ou em parte, o imposto pago a montante pelos bens ou serviços por si produzidos, comprados, adquiridos ou importados devem calcular e entregar imposto em montante igual ao do imposto pago a montante, se os bens tiverem sido destruídos, se forem constatadas faltas ou se os bens tiverem sido qualificados de refugo ou tiverem sido afetados a outro fim e esse novo fim não permitir a dedução do imposto pago a montante.

(4) A regularização [...] deve ser realizada no período de tributação em que ocorreram os factos que lhe deram origem [...].

[...]

(6) [...] o sujeito passivo fica obrigado, relativamente a bens ou serviços que sejam bens de investimento, ao pagamento de um imposto segundo a lei relativa ao imposto sobre as sociedades [...].»

10 As limitações às regularizações estão previstas no artigo 80.º da ZDDS nos termos seguintes:

«[...]

(2) Não há lugar à regularização prevista no artigo 79.º, n.º 3, em caso de:

1. Destruição, faltas ou refugo causados por caso de força maior, ou de destruição de mercadorias sujeitas a imposto especial sobre o consumo que, nos termos da lei dos impostos especiais sobre o consumo e sobre os entrepostos fiscais, estejam sujeitas a controlo administrativo;

2. Destruição, faltas ou refugo causados por avaria ou acidente que se possa provar não terem sido provocados pelo sujeito passivo;

[...]

4. Refugo por motivos tecnológicos, determinados de acordo com as normas técnicas da produção ou atividade respetivas;

5. Refugo causado pelo decurso do prazo de utilização determinado pelos requisitos fixados na lei;

6. Refugo de ativos imobilizados corpóreos nos termos da lei do sistema contabilístico, quando o seu valor de balanço for inferior a 10% do seu valor de aquisição.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 A PIGI, sociedade unipessoal de direito búlgaro, representada por P. Dimova, tem por

objeto a produção, a compra e a venda de mercadorias agrícolas, a produção e a venda de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, bem como o comércio de alimentos.

12 Na sequência de um controlo relativo ao período compreendido entre 1 de agosto de 2005 e 30 de setembro de 2010, o Serviço de Receitas da Direção Regional da Agência Nacional das Receitas Fiscais da cidade de Varna, durante o mês de outubro de 2010, propôs uma retificação ao IVA a pagar no mês de janeiro de 2007. A referida retificação foi confirmada por um aviso de liquidação de 14 de janeiro de 2011, segundo o qual a PIGI era devedora, em relação a esse mês, de IVA no montante de 1 283,43 BGN, acrescido de juros no montante de 656,04 BGN.

13 A este respeito, a recorrente no processo principal afirmou perante o referido serviço que as mercadorias (produtos embalados e cigarros) às quais dizia respeito a liquidação em causa tinham desaparecido na sequência de um furto nas instalações dessa sociedade, em 3 de janeiro de 2007. Segundo a contabilidade da PIGI, o valor das mercadorias furtadas era de 6 417,16 BGN.

14 Para reconhecimento desse furto, deu entrada na esquadra da polícia local da cidade de Dobrich uma queixa contra desconhecidos. Por despacho de 26 de março de 2007 do procurador da cidade de Dobrich, o inquérito foi arquivado, porque não foi possível identificar o autor do crime. As indicações relativas ao ato em causa foram transmitidas ao oficial responsável pelas investigações a fim de continuar a procurar o autor do furto.

15 No entanto, o Serviço de Receitas da Direção Regional da Agência Nacional das Receitas Fiscais da cidade de Varna considerou que, nos termos do artigo 79.º, n.º 3, da ZDDS, a PIGI era devedora, em relação ao período em que os bens foram furtados, de IVA equivalente ao deduzido a montante. Em seguida, evocou as condições estabelecidas no artigo 80.º da ZDDS nos termos das quais um sujeito passivo não está obrigado a regularizar o imposto deduzido a montante sobre os bens desaparecidos. Entre estas condições figura a força maior. Porém, considerou então que no caso em apreço existia fundamento de regularização, uma vez que a recorrente no processo principal devia ter pagado IVA equivalente ao IVA deduzido a montante no momento em que adquiriu as mercadorias desaparecidas.

16 Assim, a PIGI interpôs recurso desta decisão para o Direktor, alegando que, na medida em que as mercadorias desapareceram na sequência de um furto, o desaparecimento ocorreu na sequência de um caso de força maior que não poderia prever. Por conseguinte, não há que proceder a uma regularização.

17 Por decisão de 22 de março de 2011, o Direktor negou provimento ao referido recurso, considerando que a regularização da dedução do IVA suportado a montante não é excluída em caso de furto de mercadorias.

18 A PIGI recorreu desta decisão de indeferimento para o tribunal de reenvio. A recorrente no processo principal alegou que, na medida em que as mercadorias desapareceram na sequência de um furto, o Direktor não podia aplicar as disposições relativas à regularização do IVA deduzido a montante. A PIGI sublinhou que se trata de um caso de força maior que não podia prever nem prevenir.

19 Nestas condições, o Administrativen sad — Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em que casos se pode partir do princípio de que se está perante um caso de [furto] devidamente comprovado ou justificado, na aceção do artigo 185.º, n.º 2, da [diretiva], e é relevante, nesse sentido, que tenha sido apurada a identidade do autor [do furto] e que este já

tenha sido condenado por meio de sentença transitada em julgado?

2) Consoante a resposta à primeira questão: o conceito de 'roubo devidamente comprovado ou justificado', na aceção do artigo 185.º, n.º 2, da [diretiva], abrange um caso como o do processo principal, no qual foi instaurado um processo de inquérito contra desconhecidos pela prática de um [...] [furto], circunstância que não foi contestada pelo serviço competente para a cobrança de receitas, e com base no qual foram constatadas faltas de mercadorias?

3) Tendo em conta o artigo 185.º, n.º 2, da [diretiva], são admissíveis um regime legal nacional como o que decorre dos artigos 79.º, n.º 3, e 80.º, n.º 2, da [ZDDS], assim como uma prática fiscal como a em causa no processo principal, segundo os quais deve ser imperativamente regularizada a dedução do imposto pago a montante no momento da aquisição de objetos que mais tarde foram [furtados], se se partir do princípio de que o Estado não fez uso da possibilidade que lhe é conferida de prever expressamente a regularização, no caso de [furto], da dedução do imposto pago a montante?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

20 Com as suas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 185.º, n.º 2, da diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a disposições fiscais nacionais, como aquelas que figuram nos artigos 79.º e 80.º da ZDDS, que exigem, quando se constate que faltam bens sujeitos a IVA, a regularização da dedução deste imposto suportado a montante no momento da compra desses bens numa situação em que os bens foram furtados ao sujeito passivo e o autor do furto não foi identificado.

21 Para responder a essas questões, há que recordar, a título preliminar, que o regime de deduções estabelecido pela diretiva visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA tem por objetivo garantir, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v. acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, n.º 35 e jurisprudência referida).

22 Resulta do artigo 168.º da diretiva que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem, utiliza esse bem para os fins das próprias operações tributáveis, está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao dito bem. Este direito a dedução constitui-se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens (v. acórdão Klub, já referido, n.º 36 e jurisprudência referida).

23 Daqui decorre que o critério determinante para a dedutibilidade do IVA pago a montante é a utilização que é dada a estes bens ou serviços, ou a que lhes é destinada. Esta utilização determina efetivamente a dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito de eventuais regularizações, que devem ser efetuadas nas condições previstas nos artigos 185.º a 187.º da diretiva (v. acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, Colet., p. I-11087, n.º 54 e jurisprudência referida).

24 Com efeito, o mecanismo da regularização previsto pelos referidos artigos da diretiva é parte integrante do regime de dedução do IVA que esta diretiva estabelece.

25 A este respeito, importa sublinhar que as regras previstas pela diretiva em matéria de regularização têm por objetivo aumentar a precisão das deduções de modo a assegurar a

neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Através das referidas regras, a diretiva visa, assim, estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA suportado a montante e a utilização dos bens e serviços objeto das operações tributadas a jusante (v. acórdão *Centralan Property*, já referido, n.º 57).

26 Relativamente à constituição de uma obrigação de regularização da dedução do IVA suportado a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da diretiva estabelece o princípio de que tal regularização deve ser efetuada quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução.

27 Há que salientar que, uma vez que um bem furtado deixa de poder ser utilizado pelo sujeito passivo para as operações tributadas a jusante, o furto constitui uma dessas alterações e implica, em princípio, a regularização da dedução do IVA suportado a montante.

28 Todavia, por derrogação ao princípio estabelecido no artigo 185.º, n.º 1, da diretiva, o n.º 2 do referido artigo prevê, no seu primeiro parágrafo, que não é efetuada qualquer regularização no caso de «roubo devidamente comprovad[o]». Nos termos do segundo parágrafo desta última disposição, tal derrogação tem carácter facultativo.

29 Daqui resulta que os Estados-Membros têm o direito de prever a regularização da dedução do IVA suportado a montante em todos os casos de furto de bens que confirmam direito a dedução deste imposto, independentemente de as circunstâncias do furto terem sido inteiramente esclarecidas ou não.

30 Nestas condições, uma vez que a República da Bulgária exerceu a faculdade concedida pelo artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva, a Administração Fiscal competente no processo principal não estava obrigada a determinar se o furto em causa, cometido por um autor que não foi identificado nem condenado, estava «devidamente comprovado». Com efeito, e em conformidade com a disposição acima referida, a legislação fiscal nacional prevê a regularização da dedução do IVA suportado a montante em caso de furto, independentemente das características específicas que envolveram tal ato.

31 No âmbito das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, foi evocado o facto de o conceito de «furto» não estar expressamente mencionado na redação da legislação fiscal nacional em causa no processo principal, que prevê a «constatação de falta» como motivo para a regularização da dedução do IVA suportado a montante.

32 A este respeito, importa observar que os Estados-Membros podem, quando exercem a faculdade prevista no artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva, empregar, na sua legislação fiscal interna, termos que não são idênticos aos utilizados pela disposição de habilitação da diretiva, desde que tais termos reflitam o objetivo por ela prosseguido.

33 O Tribunal de Justiça precisou, a este propósito, que os Estados-Membros, quando exercem uma faculdade concedida pela referida diretiva, podem escolher a técnica normativa que considerem mais adequada. Podem limitar-se a incluir na legislação fiscal nacional a fórmula utilizada na diretiva, ou uma expressão equivalente (v., neste sentido, acórdão de 4 de junho de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Colet., p. I-4629, n.º 56).

34 Uma vez que o conceito de «furto» pertence, em princípio, ao domínio do direito penal, os Estados-Membros estão habilitados a empregar termos que considerem mais adequados no âmbito normativo fiscal que visa aplicar uma disposição do direito da União em matéria de regularização do IVA.

35 Por conseguinte, e na medida em que o furto conduz à «falta» dos bens em causa, deixando de ser possível utilizá-los para efeitos de operações tributáveis a jusante, deve considerar-se que a legislação fiscal nacional e a sua aplicação pela administração competente constituem uma aplicação adequada do artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva.

36 Resulta das observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça que, aplicando também outras disposições da legislação fiscal em causa no processo principal, a regularização da dedução do IVA suportado a montante não é efetuada numa situação de «desaparecimento» de um bem causado «por um caso de força maior». Por conseguinte, basta notar que, tendo em conta a matéria de facto apurada pelo órgão jurisdicional de reenvio no processo principal, tal hipótese não se verifica neste processo.

37 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que o artigo 185.º, n.º 2, da diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a disposições fiscais nacionais, como as que figuram nos artigos 79.º e 80.º da ZDDS, que exigem, quando se constate que faltam bens sujeitos a IVA, a regularização da dedução deste imposto suportado a montante no momento da compra desses bens numa situação em que os bens foram furtados ao sujeito passivo e o autor do furto não foi identificado.

### **Quanto às despesas**

38 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 (Sétima Secção) declara:

**O artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a disposições fiscais nacionais, como as que figuram nos artigos 79.º e 80.º da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), que exigem, quando se constate que faltam bens sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado, a regularização da dedução deste imposto suportado a montante no momento da compra desses bens numa situação em que os bens foram furtados ao sujeito passivo e o autor do furto não foi identificado.**

Assinaturas

\* Língua do processo: búlgaro.