

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

23 de novembro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Matéria coletável – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo – Limitação do direito à redução da matéria coletável em caso de não pagamento pela contraparte – Margem de apreciação de que dispõem os Estados?Membros na transposição – Caráter proporcional do período de pré?financiamento pelo operador»

No processo C?246/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comissão Tributária Provincial de Siracusa, Itália), por decisão de 7 de março de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de abril de 2016, no processo

Enzo Di Maura

contra

Recorrida: Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.?C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, S. Rodin e E. Regan, juízes,

advogado?geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo do Reino Unido, por J. Kraehling e G. Brown, na qualidade de agentes, assistidas por E. Mitrophanous, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat e M. Owsiany?Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral apresentadas na audiência de 8 de junho de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»), e dos princípios da proporcionalidade, da efetividade do direito da União e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre Enzo Di Maura e a Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Administração Tributária – Direção Provincial de Siracusa, Itália) (a seguir «Administração Fiscal») a respeito de um aviso de liquidação referente ao ano fiscal de 2004 cujo objeto é a redução da matéria coletável do IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva, relativo à matéria coletável do IVA, dispõe:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, a matéria coletável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

Todavia, no caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar este preceito.»

Direito italiano

4 O artigo 26.º, n.º 2, do Decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto do Presidente da República de 26 de outubro de 1972, n.º 633, «Instituição e regime do imposto sobre o valor acrescentado»), de 26 de outubro de 1976 (GURI n.º 292, de 11 de novembro de 1972), na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «Decreto Presidencial»), sob a epígrafe «alteração do montante tributável ou da taxa do imposto», enuncia no seu n.º 2:

«Se uma operação relativamente à qual tiver sido emitida fatura, após o registo a que se referem os artigos 23.º e 24.º, for cancelada total ou parcialmente, ou se o seu montante tributável for reduzido, na sequência de uma declaração de nulidade, anulação, revogação, resolução, rescisão e atos análogos ou por falta de pagamento total ou parcial em resultado de processos falimentares ou de processos executivos infrutíferos, ou em consequência da aplicação de abatimentos ou de descontos previstos contratualmente, o fornecedor do bem ou prestador do serviço tem o direito de proceder à dedução, nos termos do artigo 19.º, do imposto correspondente à alteração, contabilizando-o nos termos do artigo 25.º O adquirente ou destinatário, que tenha já registado a operação nos termos deste último artigo, deve, em tal caso, registar a alteração nos termos do artigo 23.º ou do artigo 24.º, sem prejuízo do seu direito à restituição do montante pago ao fornecedor ou prestador a título de repercussão.»

5 O tribunal de reenvio indicou que esta disposição foi interpretada de forma constante pela administração e pelos tribunais italianos no sentido de que, para ser reduzida a matéria coletável em caso de não pagamento, o sujeito passivo deve fazer prova do caráter infrutífero do processo de execução coletiva, o que só é possível no final do prazo fixado para apresentar observações sobre um eventual plano de rateio, ou, na sua falta, quando expirar o prazo para interpor recurso

contra o despacho de encerramento do processo de insolvência.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 Tendo um dos seus clientes declarado falência sem ter pago uma fatura de 35 000 euros, Enzo Di Maura procedeu a uma redução desse montante da matéria coletável do IVA, o que pensava poder fazer ao abrigo das disposições já citadas do decreto presidencial.

7 A administração fiscal não aceitou essa retificação pelo facto de ela só poder ser feita depois do decurso infrutífero de um processo de insolvência ou de um processo de execução individual, ou seja, após se ter a certeza de que o crédito já não será pago, e não apenas com base numa mera sentença declarativa de falência como a que foi decretada contra o devedor de E. Di Maura.

8 E. Di Maura recorreu para a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comissão Tributária Provincial de Siracusa, Itália) e sustentou que, pelo contrário, a redução da matéria coletável decorrente do não pagamento da contraprestação devia poder ser feita no momento da declaração de insolvência do devedor.

9 Aquele órgão jurisdicional duvida da conformidade da citada disposição do Decreto Presidencial com os princípios da proporcionalidade, da efetividade do direito da União e da neutralidade do IVA, designadamente tendo em conta a duração média dos processos de execução coletiva na Itália, indicando não ser raro ultrapassarem dez anos. Aquele órgão jurisdicional considera igualmente que o limite ao direito de redução da matéria coletável estabelecido pelo direito italiano é excessivo, uma vez que a Sexta Diretiva condiciona esse tipo de limitação à falta de pagamento e não a processos de execução coletiva ou a medidas de execução infrutíferos.

10 Nestas circunstâncias, a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comissão Tributária Provincial de Siracusa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tendo em conta os artigos 11.º, parte C, n.º 1, e 20.º, n.º 1, alínea b), segundo período, da Diretiva 77/388/CEE, relativos à redução da base tributável e à retificação do IVA debitado sobre operações tributáveis em caso de falta de pagamento total ou parcial da contraprestação estipulada pelas partes, é conforme com os princípios da proporcionalidade e da efetividade, garantidos pelo TFUE, e com o princípio da neutralidade que regula a aplicação do IVA, impor limites que tornem impossível ou excessivamente oneroso para o sujeito passivo – incluindo do ponto de vista temporal, face à duração imprevisível de um processo falimentar – a recuperação do imposto relativo à contraprestação que não foi total ou parcialmente paga?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é compatível com os princípios acima referidos uma disposição – como o artigo 26.º, n.º 2, do Decreto do Presidente da República n.º 633/1972, com a redação em vigor antes das alterações introduzidas pela Lei de 28 de dezembro de 2015, n.º 208, artigo 1.º, n.os 126 e 127 – que subordina o direito à recuperação do imposto à prova do recurso prévio a processos falimentares infrutíferos, ou seja, segundo a jurisprudência e a prática da Autoridade fiscal do Estado-Membro da União, exclusivamente na sequência de uma distribuição final dos ativos infrutífera ou, na falta dela, da irreversibilidade da conclusão do processo de falência, mesmo quando tais ações sejam razoavelmente antieconómicas devido ao montante do crédito invocado, às perspetivas da sua recuperação e aos custos dos processos falimentares e tendo em conta que, em qualquer caso, os referidos requisitos podem cumprir-se anos após a data da abertura da falência?»

Quanto às questões prejudiciais

11 Com as suas questões, que há que analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro pode subordinar a redução da matéria coletável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial ao caráter infrutífero de um processo de execução coletiva quando tal processo é suscetível de durar mais de dez anos.

12 A título liminar, importa recordar que, no intuito de harmonizar a matéria coletável, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva estabelece que, no território do país, a matéria coletável é constituída por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

13 Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual a matéria coletável é constituída pela contrapartida efetivamente recebida, e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 15).

14 Em conformidade com este princípio, o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir a matéria coletável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida (v., neste sentido, acórdão de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 16).

15 O artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva autoriza os Estados-Membros a derrogar a referida regra em caso de não pagamento total ou parcial.

16 Se o não pagamento total ou parcial do preço de compra ocorrer sem que tenha havido resolução ou anulação do contrato, o comprador permanece responsável pelo pagamento do preço acordado e o vendedor, apesar de já não ser proprietário do bem, ainda dispõe, em princípio, do seu direito de crédito, que poderá ser exercido nos tribunais. No entanto, uma vez que não se pode excluir que esse crédito se torne efetivamente incobrável, o legislador da União decidiu deixar a cada Estado-Membro a escolha de determinar se o não pagamento do preço de compra, que, por si só, contrariamente à resolução ou à anulação do contrato, não coloca as partes na situação inicial, dá direito à redução correspondente do valor tributável nas condições fixadas pelo Estado-Membro, ou se, nesse caso, não é admitida qualquer redução (acórdão de 15 de maio de 2014, *Almos Agrárkúlkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 25).

17 Todavia, como já foi declarado pelo Tribunal de Justiça, tal faculdade de derrogação, limitada de forma estrita ao não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório (acórdão de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).

18 Daqui decorre que o exercício dessa faculdade de derrogação deve ser justificado por forma a que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para lhe dar execução não perturbem o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Sexta Diretiva (acórdão de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).

19 Decorre, é certo, por analogia, do n.º 23 do acórdão de 15 de maio de 2014, *Almos*

Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), que quando o Estado-Membro em causa decide aplicar a derrogação prevista no artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os sujeitos passivos não podem invocar, com base no artigo 11.º, C, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, o direito à redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento do preço.

20 No entanto, contrariamente ao que sustentam os governos italiano e do Reino Unido, essa fundamentação, como salientou a advogada-geral nos n.os 32 a 44 das suas conclusões não pode ser lida como apta a pôr em causa a jurisprudência citada nos n.os 17 e 18 do presente acórdão, no sentido de que seria possível aos Estados-Membros excluir pura e simplesmente a redução da matéria coletável do IVA.

21 A este respeito, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as exceções devem ser interpretadas de forma restritiva (v., neste sentido, acórdãos de 20 de junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, EU:C:2002:388, n.º 47; de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 16, e de 21 de março de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23). Ora, resulta da letra do artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que os Estados-Membros, embora tenham a possibilidade de derrogar a correção da matéria coletável prevista no primeiro parágrafo, não receberam do legislador da União a faculdade de a excluir pura e simplesmente.

22 Esta conclusão é confirmada por uma interpretação finalista do artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Com efeito, embora seja pertinente que os Estados-Membros podem combater a incerteza inerente ao caráter definitivo do não pagamento de uma fatura, como indicado no n.º 16 do presente acórdão, essa faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza, designadamente à questão de saber se a redução da matéria coletável pode não ser efetuada em caso de não pagamento.

23 De resto, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução da matéria coletável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente aliviado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25, e de 13 de março de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41).

24 Em seguida, para responder às questões prejudiciais, há que analisar se em que medida é justificado um mecanismo de redução da matéria coletável como o que está em causa no processo principal.

25 A este respeito, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, os meios empregados para aplicação da Sexta Diretiva devem ser aptos a realizar os objetivos visados por esta legislação e não devem ir para além do que é necessário para os alcançar (v., por analogia, acórdão de 26 de abril de 2012, Comissão/Países Baixos, C-508/10, EU:C:2012:243, n.º 75).

26 Como referido no n.º 22 do presente acórdão, o objetivo da derrogação ao direito de redução da matéria coletável previsto no artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva é levar em conta a incerteza inerente ao caráter definitivo do não pagamento de uma fatura.

27 Essa incerteza é, manifestamente, levada em conta ao privar-se o sujeito passivo do seu direito de reduzir a matéria coletável enquanto o crédito não for definitivamente incobrável, como prevê, em substância, a legislação nacional em causa no processo principal. Mas é necessário

constatar que o mesmo fim pode igualmente ser prosseguido se se conceder a redução quando o sujeito passivo demonstrar a probabilidade razoável de que a dívida não será paga, com a condição de a matéria coletável ser reavaliada para cima no caso de o pagamento vir a ser feito entretanto. Caberia então às autoridades nacionais determinar, no respeito do princípio da proporcionalidade e sob controlo judicial, quais as provas de uma provável duração prolongada do não pagamento a apresentar pelo sujeito passivo em função das particularidades do direito nacional aplicável. Essa modalidade seria igualmente eficaz para atingir o objetivo visado sendo menos restritiva para o sujeito passivo, que faz o pré-financiamento do IVA, cobrando-o por conta do Estado, como referido no n.º 23 do presente acórdão.

28 A conclusão do número anterior aplica-se, por maioria de razão, no contexto de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, em aplicação da qual a certeza do carácter definitivamente incobrável do crédito só pode dar-se por adquirida, na prática, após dez anos. Esse prazo é, em qualquer caso, de molde a fazer suportar aos empresários sujeitos a essa legislação, quando os mesmos estão confrontados com o não pagamento de uma fatura, uma desvantagem de tesouraria relativamente aos seus concorrentes de outros Estados-Membros que é manifestamente suscetível de prejudicar o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Sexta Diretiva.

29 Daqui resulta que se deve responder às questões prejudiciais que o artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode fazer depender a redução da matéria coletável do IVA do carácter infrutífero de um processo de execução coletiva, quando esse processo for suscetível de durar mais de dez anos.

Quanto às despesas

30 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode fazer depender a redução da matéria coletável do IVA do carácter infrutífero de um processo de execução coletiva, quando esse processo for suscetível de durar mais de dez anos.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.