

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

31 de maio de 2018 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Entrega de bens – Artigo 65.º – Artigo 167.º – Pagamento antecipado para a aquisição de um bem não seguido da respetiva entrega – Condenação penal dos representantes legais do fornecedor por burla – Insolvência do fornecedor – Dedução do imposto pago a montante – Requisitos – Artigos 185.º e 186.º – Regularização pela autoridade tributária nacional – Requisitos»

Nos processos apensos C-660/16 e C-661/16,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisões de 21 de setembro de 2016, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2016, nos processos

**Finanzamt Dachau**

contra

**Achim Kollroß** (C-660/16),

e

**Finanzamt Göppingen**

contra

**Erich Wirtl** (C-661/16),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, E. Levits (relator), A. Borg Barthet, M. Berger e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de A. Kollroß, por F. Russ, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e L. Lozano Palacios, na

qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 30 de janeiro de 2018,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação dos artigos 63.º, 65.º, 167.º, 185.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 (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios entre, por um lado, Achim Kollroß e o Finanzamt Dachau (Administração Tributária de Dachau, Alemanha) e, por outro, Erich Wirtl e o Finanzamt Göppingen (Administração Tributária de Göppingen, Alemanha), a respeito da recusa dessas administrações em conceder aos referidos particulares a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante e relativo a pagamentos antecipados [por conta] para a entrega de módulos de cogeração que acabaram por não ser entregues.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 O artigo 63.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

4 O artigo 65.º desta diretiva prevê:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»

5 Nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da referida diretiva:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

6 O artigo 167.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

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

7 O artigo 168.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«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;

[...]»

8 O artigo 178.º desta diretiva está redigido nos seguintes termos:

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

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[...]»

9 O artigo 184.º dessa diretiva tem a seguinte redação:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

10 O artigo 185.º da mesma diretiva prevê:

«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 referidas no artigo 16.º

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

11 O artigo 186.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

### **Direito alemão**

12 O § 13 da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Exigibilidade do imposto pago a montante», dispõe, no seu n.º 1:

«O imposto torna-se exigível

1. No que se refere às entregas e outras prestações,

a) Com a liquidação do imposto sobre o preço acordado (§ 16, n.º 1, primeiro período), no prazo de declaração das operações realizadas. O mesmo se aplica às prestações parciais. [...] Se o preço ou uma parte do preço for recebido antes de a prestação ou parte da prestação tiver sido realizada, a dívida de imposto constitui-se no prazo de declaração correspondente ao período em que o preço ou parte do preço foi recebido.

[...]»

13 O § 14c da UStG, sob a epígrafe «Menção errada ou injustificada do imposto», prevê:

«(1) Se numa fatura relativa a uma entrega ou a outra prestação, o empresário tiver mencionado separadamente um montante do imposto superior ao devido pela operação nos termos da presente lei (menção errada do imposto), deve pagar igualmente o montante mencionado em excesso. Se retificar o montante do imposto junto do destinatário da prestação, o § 17, n.º 1, aplica-se por analogia.

[...]

(2) Qualquer pessoa que mencione separadamente numa fatura um montante do imposto sem estar habilitada a fazê-lo (menção injustificada do imposto) deve pagar o montante mencionado. O mesmo sucede quando uma pessoa procede a um desconto como faria um empresário que fornece uma prestação e menciona separadamente um montante do imposto sem ser empresário ou sem efetuar uma entrega ou outra prestação. O montante do imposto devido nos termos do primeiro e segundo períodos pode ser retificado na medida em que não afete as receitas fiscais. Uma regularização não afeta as receitas se o destinatário da fatura não proceder a uma dedução do imposto pago a montante ou se o imposto pago a montante deduzido tiver sido restituído à autoridade tributária. A regularização do montante do imposto devido deve ser pedida, em separado e por escrito, à Administração Tributária e efetuada, depois de aprovada por esta última, aplicando por analogia o § 17, n.º 1, ao período tributável em que se tenham cumprido os requisitos referidos no quarto período.»

14 Sob a epígrafe «Dedução do imposto pago a montante», o § 15 desta lei dispõe, no seu n.º 1:

«O empresário pode deduzir os seguintes impostos pagos a montante

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas à sua empresa por outros empresários. O exercício do direito a dedução pressupõe que o empresário possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a. Se o montante do imposto especificamente mencionado se referir a um pagamento realizado antes da execução das referidas operações, é dedutível a partir do momento em que a fatura tenha sido emitida e o pagamento seja efetuado;

[...]»

15 O § 17 da referida lei tem a seguinte redação:

«(1) Se o valor tributário de uma operação sujeita a imposto na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, for alterado, o empresário que declarou essa operação deve regularizar o montante do imposto devido. Do mesmo modo, a dedução do imposto pago a montante feita pelo empresário destinatário dessa operação deve ser regularizada. [...]

(2) O n.º 1 aplica-se, *mutatis mutandis*, quando:

1. O preço acordado para uma entrega sujeita a imposto, outra prestação ou uma aquisição intracomunitária se tornar incobrável. No caso de o preço ser cobrado *a posteriori*, o montante do imposto e a dedução devem ser novamente regularizados;

2. For pago o preço de uma entrega ou prestação de serviços acordada, mas a entrega ou prestação não se realizar;

[...]»

## Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

### Processo C-660/16

16 Em 10 de abril de 2010, A. Kollroß encomendou um módulo de cogeração à G?GmbH (a seguir «GA»). A GA confirmou a encomenda em 12 de abril de 2010 e emitiu, para o bem a entregar, uma fatura provisória de 30 000 euros que mencionava separadamente o montante do IVA devido, a saber, 5 700 euros. Paralelamente, para efeitos de registo, A. Kollroß declarou uma atividade profissional de produção de energias renováveis e procedeu ao pagamento antecipado exigido pela GA em 19 de abril de 2010. Em 15 de julho de 2010, a GA emitiu uma segunda fatura de pagamento antecipado, que fazia referência ao pagamento efetuado em 19 de abril de 2010. A data da entrega não tinha ainda sido fixada.

17 O módulo de cogeração não foi entregue. Foi aberto um processo de insolvência contra a GA, e seguidamente encerrado por insuficiência de ativos. As pessoas que agiam por conta da GA foram condenadas por 88 crimes de burla comercial em associação criminosa e por insolvência fraudulenta em prejuízo dos adquirentes dos módulos de cogeração. Em contrapartida, não resulta da decisão de reenvio que tenha havido fraude fiscal.

18 A. Kollroß solicitou, relativamente ao exercício fiscal de 2010, a dedução do imposto pago a montante sobre o pagamento antecipado que tinha feito. A Administração Tributária de Dachau recusou-lhe o direito a essa dedução, decisão contra a qual A. Kollroß apresentou uma reclamação, que foi indeferida, e posteriormente interpôs um recurso no Finanzgericht München (Tribunal Tributário de Munique, Alemanha).

19 O referido órgão jurisdicional deu provimento ao recurso. A sentença proferida em primeira instância foi objeto de recurso de *Revision* para a Quinta Secção do órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário, Alemanha).

20 Este órgão jurisdicional considera que A. Kollroß cumpre os requisitos gerais para poder solicitar a dedução do IVA pago a montante sobre um pagamento antecipado, enunciados no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.

21 Em especial, o referido órgão jurisdicional remete para o n.º 39 do Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), do qual resulta que a exigibilidade do imposto, na aceção do artigo 65.º da Diretiva 2006/112, pressupõe que a realização do facto gerador – e, por conseguinte, a execução da prestação – não seja incerta.

22 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber em que ótica se deve apreciar este requisito. Segundo o referido órgão jurisdicional, uma apreensão puramente objetiva, independente do ponto de vista do sujeito passivo que efetuou o pagamento antecipado, constituiria um encargo excessivo para um comerciante.

23 Além disso, interroga-se sobre a questão de saber se, por razões relacionadas com o direito da União, as demais circunstâncias em que A. Kollroß procedeu ao pagamento antecipado se opõem à dedução ou, sendo esse o caso, se fazem surgir uma obrigação de regularização. Esse órgão jurisdicional tem dúvidas, nomeadamente, quanto ao alcance do Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), no que se refere à possibilidade de dedução e à obrigação de regularização sob o regime da Diretiva 2006/112.

24 A este respeito, o referido órgão jurisdicional indica que já interpretou o referido acórdão do Tribunal de Justiça de maneira restritiva, no sentido de que a regularização implica nos dois casos

o reembolso do pagamento por conta. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou, nomeadamente nos n.os 52 e 58 do referido acórdão, que só quando se verifica esse reembolso é que o imposto devido deve ser regularizado pelo beneficiário do pagamento por conta. Por conseguinte, esse mesmo órgão jurisdicional considera que o sujeito passivo que efetuou o pagamento antecipado só deveria regularizar a dedução em caso de reembolso desse pagamento.

25 Quanto à obrigação que incumbe às autoridades tributárias de reembolsar o imposto quando não é possível recuperá-lo junto do beneficiário do pagamento antecipado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é possível transpor para o processo sobre o qual se deve pronunciar o ensinamento que decorre do Acórdão de 15 de março de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167). Assim, um sujeito passivo, como A. Kollroß, poderia solicitar o reembolso do IVA relativamente à parte desse imposto que incide sobre o pagamento antecipado, uma vez que o reembolso do imposto por parte do beneficiário desse pagamento poderia ser considerado impossível ou excessivamente difícil.

26 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A certeza de uma prestação de serviço enquanto pressuposto do direito à dedução do imposto pago a montante sobre um pagamento antecipado, [em conformidade com o] Acórdão [de 13 de março de 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151)] [...], é estritamente objetiva ou deve ser determinada a partir do ponto de vista [do sujeito passivo que] efetu[ou] o pagamento antecipado, tendo em conta as circunstâncias que [...] [podia conhecer]?

2) Podem os Estados-Membros – tendo em consideração a constituição simultânea da dívida de imposto e do direito à dedução do imposto pago a montante nos termos do artigo 167.º da Diretiva [2006/112], e os poderes de regulamentação que lhes são conferidos pelos artigos 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, e 186.º da [mesma diretiva] – fazer depender, em iguais condições, a regularização do imposto e a regularização da dedução do imposto pago a montante do reembolso do pagamento [antecipado]?

3) [A Administração Tributária] competente deve restituir o imposto [...] ao sujeito passivo que efetuou o pagamento antecipado se este não conseguir obter o reembolso desse pagamento [junto] do [respetivo] beneficiário [...]? Em caso de resposta afirmativa, tal restituição deve ser feita no [âmbito do] processo de liquidação tributária, ou pode ser feita num processo [...] de equidade [distinto]?»

### **Processo C-661/16**

27 Com vista a exercer uma atividade profissional de produção de eletricidade, E. Wirtl encomendou à Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (a seguir «GB»), em 3 de agosto de 2010, um módulo de cogeração pelo preço de 30 000 euros, acrescido de IVA no montante de 5 700 euros, cujo prazo de entrega era *a priori* de catorze semanas a partir do recebimento desses montantes. Por transferência bancária efetuada em 27 de agosto de 2010, E. Wirtl procedeu ao pagamento antecipado de 35 700 euros que lhe tinha sido exigido em 6 de agosto de 2010 e recebeu uma fatura da GB, com data de 28 de agosto de 2010, relativa à entrega de um módulo de cogeração.

28 Em 25 de outubro de 2010, E. Wirtl apresentou uma declaração provisória de IVA correspondente a agosto de 2010, tendo procedido à dedução de 5 700 euros a título da aquisição desse módulo de cogeração. Indicou também à Administração Tributária de Göppingen que pretendia locar esse bem à GB.

29 Contudo, o referido módulo de cogeração nunca foi entregue. Em 2011, foi aberto um processo de insolvência contra a GB e onze arguidos que operavam na esfera de atuação do grupo GB foram condenados por 88 crimes de burla comercial em associação criminosa.

30 A Administração Tributária de Göppingen não aceitou a declaração anual de IVA correspondente ao exercício fiscal de 2010, na qual E. Wirtl tinha deduzido 5 700 euros a título do imposto pago a montante no âmbito do pagamento antecipado do módulo de cogeração vendido pela GB.

31 A reclamação apresentada por E. Wirtl contra essa liquidação foi indeferida, mas o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Baden-Württemberg, Alemanha) deu provimento ao recurso interposto dessa decisão de indeferimento, por sentença de 19 de setembro de 2014.

32 A Décima Primeira Secção do órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), chamada a pronunciar-se no âmbito de um recurso de *Revision* dessa sentença, considera que o critério relacionado com o caráter certo da realização do fato gerador deve ser interpretado de maneira objetiva. Com efeito, no que se refere ao Tesouro Público, a exigibilidade do imposto devido pelo beneficiário do pagamento antecipado não pode, em princípio, depender do que o devedor desse pagamento sabia ou tinha obrigação de saber.

33 Quanto ao IVA indevidamente faturado devido à inexistência de uma operação tributável, decorre da Diretiva 2006/112 que os dois operadores implicados não têm necessariamente de ser tratados da maneira idêntica. Por um lado, o emissor de uma fatura é devedor do IVA mencionado nessa fatura mesmo na inexistência de uma operação tributável, em conformidade com o artigo 203.º desta diretiva, transposto para o direito nacional pelo § 14c da UStG, quando – como no caso em apreço – a entrega acaba por não ser efetuada. Por outro lado, o exercício do direito a dedução pelo destinatário de uma fatura está limitado unicamente aos impostos que correspondem a uma operação sujeita a IVA, em conformidade com os artigos 63.º e 167.º da referida diretiva. Por conseguinte, o adquirente não pode deduzir o imposto pago a montante sobre o pagamento antecipado, sendo irrelevante o facto de o fornecedor não lhe ter restituído esse pagamento.

34 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio duvida também de que o Estado-Membro em causa esteja autorizado, nos termos do artigo 186.º da Diretiva 2006/112, a subordinar a regularização da dedução ao reembolso quando a entrega acaba por não ser efetuada.

35 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Segundo o Acórdão [de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 39, primeiro período)], não existe o direito à dedução do imposto pago a montante sobre um pagamento antecipado se a ocorrência do facto gerador for incerta no momento em que é feito [este] pagamento. Esta circunstância deve ser avaliada segundo a situação objetiva, ou a partir do ponto de vista objetivado de quem faz o pagamento?

2) Deve o Acórdão [de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, dispositivo e n.º 58)], ser entendido no sentido de que, segundo o direito da União, a regularização da dedução [...] a montante, feita pelo [sujeito passivo a título de um] pagamento antecipado referente a uma entrega de bens, não pressupõe o reembolso do pagamento antecipado [...] no caso de [essa] entrega acabar por não [se realizar]?

3) Caso a resposta à questão anterior seja afirmativa, o artigo 186.º da [Diretiva 2006/112], que autoriza os Estados-Membros a [determinar] as condições da regularização previstas no artigo 185.º [desta diretiva], habilita [um Estado-Membro, a saber,] a República Federal da Alemanha a prever no seu direito nacional que só [...] o reembolso do pagamento antecipado [permite reduzir a] base tributável e, em conformidade, [o] IVA [devido a jusante] e a dedução do imposto pago a montante [devem ser regularizados simultaneamente e em condições iguais]?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### **Quanto às primeiras questões nos processos C-660/16 e C-601/16**

36 Com as suas primeiras questões nos processos C-660/16 e C-661/16, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se os artigos 65.º e 167.º da Diretiva 2006/112, que versam sobre os requisitos de dedução do IVA pago a montante sobre um pagamento antecipado, devem ser interpretados de uma maneira puramente objetiva ou em função das informações que o sujeito passivo que efetuou esse pagamento antecipado conhecia ou devia conhecer, em circunstâncias, como as que estão em causa nos processos principais, em que a entrega dos bens em causa não foi efetuada devido a factos que deram lugar à condenação das pessoas que trabalhavam para os fornecedores por burla.

37 Cabe recordar que, segundo o artigo 167.º da Diretiva 2006/112, o direito à dedução do IVA pago a montante surge no momento em que o imposto se torna exigível.

38 Nos termos do artigo 63.º da Diretiva 2006/112, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

39 No entanto, o artigo 65.º da Diretiva 2006/112 prevê, a título derogatório que, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto se torna exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido. Enquanto exceção à regra recordada no número anterior, esta disposição deve ser objeto de interpretação estrita (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, n.º 45).

40 Assim, para que em tais circunstâncias o IVA se possa tornar exigível, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega ou da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam especificamente identificados (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, n.º 48).

41 Consequentemente, o artigo 65.º da Diretiva 2006/112 não pode ser aplicável quando, no momento do pagamento por conta, a entrega ou a prestação for incerta (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 39).

42 Conclui-se que, para apreciar o elemento da certeza quanto à realização da entrega ou da prestação, que condiciona a exigibilidade do IVA pago a montante sobre o pagamento antecipado e a correlativa constituição do direito à dedução, há que atender ao momento em que é feito o referido pagamento.

43 No caso em apreço, resulta das duas decisões de reenvio que no momento em que A.



Kollroß e E. Wirtl procederam aos respetivos pagamentos antecipados, os bens que deviam ser entregues estavam claramente identificados. Em especial, as suas características e o seu preço tinham sido precisados com clareza.

44 Assim, em situações como as que estão em causa nos processos principais, o direito à dedução do IVA pago a montante sobre o pagamento antecipado não pode ser recusado ao potencial adquirente desde que esse pagamento tenha sido efetuado e recebido e que, no momento desse pagamento, se possa considerar que todos os elementos pertinentes da futura entrega eram conhecidos pelo referido adquirente e que essa entrega era certa.

45 A este respeito, e contrariamente ao que alega o Governo alemão, a circunstância de a data da entrega do bem não ser conhecida com precisão no momento do pagamento antecipado não permite concluir que os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega, não são conhecidos. Além disso, a falta desta precisão, por si só, não é suscetível de pôr em causa a certeza dessa entrega.

46 Feitas estas clarificações, há que examinar a questão da eventual existência, em circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, de um elemento de incerteza suscetível de excluir a aplicação do artigo 65.º da Diretiva 2006/112. A este respeito, segundo as decisões de reenvio, a entrega dos bens em causa não deixou de se realizar devido a fraudes fiscais, mas sim devido à conduta de pessoas que trabalhavam para os fornecedores desses bens, as quais foram condenadas por burla comercial em associação criminosa. Ora, resulta das decisões de reenvio que esses factos foram conhecidos posteriormente à data dos pagamentos antecipados que estão na base dos pedidos de dedução em causa nos processos principais. Contudo, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efetivamente esse o caso.

47 A este respeito, há que recordar que, quando os pagamentos são efetuados antes da realização da entrega ou da prestação, o recebimento desses pagamentos torna o imposto exigível porque os cocontratantes demonstram desse modo a sua intenção de retirar antecipadamente todas as consequências financeiras ligadas à realização dessa entrega ou dessa prestação (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, n.º 49).

48 Nestas circunstâncias, visto que, no momento do recebimento de um pagamento antecipado, estão preenchidos os requisitos de exigibilidade do IVA, tal como recordados nos n.os 42 e 43 do presente acórdão, o direito à dedução surge e o sujeito passivo que efetuou esse pagamento pode exercer o referido direito nesse momento, sem que se deva ter em conta outros elementos de facto, conhecidos posteriormente, que possam tornar incerta a realização da entrega ou da prestação em causa.

49 Em contrapartida, as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais devem recusar o benefício do referido direito a esse sujeito passivo quando, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que, no momento do pagamento antecipado, ele sabia ou não podia razoavelmente ignorar que era possível que a entrega ou a prestação não se realizasse.

50 Com efeito, não se pode considerar que esse sujeito passivo tinha a intenção, na sua qualidade de cocontratante, de retirar as consequências financeiras ligadas à realização futura da entrega ou da prestação em causa, quando sabe ou não pode razoavelmente ignorar que essa realização é incerta.

51 Assim, há que responder às primeiras questões nos processos C-660/16 e C-661/16 que os artigos 65.º e 167.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, em

circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, o direito à dedução do IVA pago a montante sobre um pagamento antecipado não pode ser recusado ao potencial adquirente dos bens em questão desde que tenha sido efetuado e recebido e que, no momento desse pagamento, se possa considerar que todos os elementos pertinentes da futura entrega eram conhecidos por esse adquirente e que a entrega desses bens era então certa. Contudo, esse direito poderá ser recusado ao referido adquirente se, tendo em conta elementos objetivos, se demonstrar que, no momento do pagamento antecipado, sabia ou não podia razoavelmente ignorar que a realização dessa entrega era incerta.

### **Quanto à segunda questão no processo C-660/16 e à segunda e terceiras questões no processo C-661/16**

52 Com a sua segunda questão no processo C-660/16 e a sua segunda e terceira questões no processo C-661/16, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se os artigos 185.º e 186.º da Diretiva 2006/112 se opõem a legislações ou a práticas nacionais que subordinam a regularização da dedução do IVA pago a montante sobre um pagamento antecipado com vista à entrega de um bem ao reembolso desse pagamento pelo fornecedor.

53 Os artigos 184.º a 186.º da Diretiva 2006/112 determinam as condições em que a Administração Tributária nacional pode exigir uma regularização por parte de um sujeito passivo.

54 No que respeita ao eventual impacto, na dedução do IVA efetuada por um sujeito passivo, de acontecimentos que lhe são posteriores, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a utilização que é dada aos bens ou aos serviços, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes (v., neste sentido, Acórdãos de 18 outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 29 e jurisprudência referida, e de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 49).

55 Com efeito, o mecanismo da regularização previsto nos artigos 184.º a 186.º da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do regime de dedução do IVA que esta diretiva estabelece. Esse mecanismo visa 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. Este mecanismo tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributadas a jusante (Acórdãos de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.os 30 e 31, e de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 50).

56 No que diz respeito à constituição de uma obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título de imposto pago a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece o princípio de que essa regularização deve ser realizada, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução (Acórdãos de 4 de outubro de 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, n.º 26, e de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 32).

57 No caso em apreço, e como já foi precisado no n.º 46 do presente acórdão, os bens em causa nos processos principais não foram entregues e o momento em que se teve a certeza de que a entrega não se iria realizar é posterior à data em que foram efetuados os pagamentos antecipados e as subseqüentes declarações de IVA.

58 A este propósito, no n.º 52 do Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), o Tribunal de Justiça declarou que, numa situação como a do processo que deu origem a esse acórdão, na qual era pacífico que não se realizaria a entrega dos bens para efeitos da qual o adquirente tinha procedido a um pagamento por conta, se deve considerar que, posteriormente à declaração do IVA, se verificou uma alteração dos elementos considerados para a determinação do montante da dedução do IVA pago a montante, na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, nessa situação, a Administração Tributária pode exigir a regularização do IVA deduzido pelo sujeito passivo.

59 Não obstante, algumas circunstâncias distinguem os processos principais daquele que deu origem ao referido acórdão.

60 Por um lado, como sublinha corretamente a Comissão Europeia, nos processos principais, os adquirentes já tinham obtido receitas com os bens relativamente aos quais tinham procedido ao pagamento antecipado antes mesmo da sua entrega efetiva. Com efeito, resulta das decisões de reenvio que os adquirentes tinham dado em locação os bens em questão e recebido, a esse título, rendas. Assim, esses bens tributados a montante foram efetivamente utilizados, em certa medida, em operações tributadas a jusante.

61 Por outro lado, os dois processos principais caracterizam-se pelo facto de as entregas dos bens encomendados pelos adquirentes não terem tido lugar devido a burla comercial em associação criminosa que envolveu os representantes dos fornecedores, levando à abertura de processos de insolvência contra estes últimos, um dos quais foi encerrado por insuficiência de ativos.

62 Por conseguinte, os presentes processos não se referem, ao contrário daquele que deu origem ao Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), a casos de fraude ao IVA. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera demonstrado que o IVA sobre os pagamentos antecipados em causa nos processos principais foi pago pelos fornecedores ao Tesouro Público. Além disso, na medida em que, devido à sua situação de insolvência, os referidos fornecedores não restituirão esses pagamentos, o IVA devido por eles ao Tesouro, a título de recebimento dos ditos pagamentos, não terá de ser regularizado em conformidade com as disposições conjugadas dos artigos 65.º, 90.º e 123.º da Diretiva 2006/112. Daqui resulta que, em circunstâncias como as dos processos principais, o exercício do direito à dedução do IVA pelos adquirentes a título dos mesmos pagamentos não envolve nenhum risco de perda de receitas fiscais para o Tesouro Público.

63 É certo que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 57 do Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), que a circunstância de o próprio IVA devido pelo fornecedor não ser regularizado é, em princípio, irrelevante para o direito de a Administração Tributária obter a devolução do IVA deduzido pelo adquirente dos bens devido ao pagamento por conta correspondente a essa entrega.

64 Todavia, há que observar que, no caso de regularização do direito à dedução numa situação em que o pagamento antecipado não foi reembolsado, a observância do princípio da neutralidade fiscal é assegurada pela faculdade conferida aos Estados-Membros de preverem na sua legislação a possibilidade de o adquirente obter por parte do seu fornecedor a restituição do

pagamento antecipado feito para a entrega dos bens que acabou por não ser efetuada (v., por analogia, Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK, C?643/11, EU:C:2013:55 n.º 48, e de 13 de março de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, n.º 55).

65 Ora, em circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, tendo em conta a insolvência dos fornecedores, seria excessivamente difícil, ou mesmo impossível, os adquirentes obterem o reembolso dos pagamentos antecipados que efetuaram de boa-fé com vista à entrega dos bens encomendados.

66 De resto, no que respeita a casos de IVA indevidamente faturado devido à inexistência de uma operação tributável, é verdade que o Tribunal de Justiça declarou que os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade não se opõem, em princípio, a uma legislação nacional segundo a qual só o fornecedor pode pedir às autoridades tributárias competentes o reembolso de quantias que lhes pagou por erro a título do IVA, cabendo ao adquirente dos bens intentar uma ação contra esse fornecedor para, por seu turno, obter o reembolso através deste último. Todavia, o Tribunal de Justiça também declarou que, se essa ação se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do fornecedor, os referidos princípios podem exigir que o adquirente possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente às autoridades tributárias (v., neste sentido, Acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, n.os 39, 41 e 42).

67 Estas considerações podem ser aplicadas, *mutatis mutandis*, em circunstâncias como as dos processos principais. Deste modo, apesar de estarem obrigados a regularizar as deduções efetuadas a título do IVA pago a montante sobre os pagamentos antecipados que fizeram e que não lhes serão reembolsadas pelos fornecedores, os adquirentes dispõem, em conformidade com as considerações expostas no número anterior, de um crédito contra as autoridades tributárias num montante igual ao recuperado por estas no âmbito dessa regularização.

68 Ora, seria manifestamente irrazoável obrigar os referidos adquirentes a regularizarem essas deduções e, seguidamente, a intentarem uma ação contra as autoridades tributárias para obter o reembolso do IVA pago a título dos pagamentos antecipados em questão.

69 Atendendo a todas as considerações anteriores, há que responder à segunda questão do processo C?660/16 e à segunda e terceira questões no processo C?661/16 que os artigos 185.º e 186.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as dos processos principais, não se opõem a uma legislação ou a uma prática nacional que têm por efeito subordinar a regularização do IVA pago a montante sobre o pagamento antecipado com vista à entrega de um bem ao reembolso deste pagamento pelo fornecedor.

### **Quanto à terceira questão no processo C?660/16**

70 Tendo em conta as respostas dadas às questões anteriores, não há que responder à terceira questão no processo C?660/16.

### **Quanto às despesas**

71 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 (Segunda Secção) declara:

1) Os artigos 65.º e 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre um pagamento antecipado não pode ser recusado ao potencial adquirente dos bens em questão desde que esse pagamento tenha sido efetuado e recebido e que, no momento desse pagamento, se possa considerar que todos os elementos pertinentes da futura entrega eram conhecidos por esse adquirente e que a entrega desses bens era então certa. Contudo, esse direito poderá ser recusado ao referido adquirente se, tendo em conta elementos objetivos, se demonstrar que, no momento do pagamento antecipado, sabia ou não podia razoavelmente ignorar que a realização dessa entrega era incerta.

2) Os artigos 185.º e 186.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as dos processos principais, não se opõem a uma legislação ou a uma prática nacional que têm por efeito subordinar a regularização do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre o pagamento antecipado com vista à entrega de um bem ao reembolso deste pagamento pelo fornecedor.

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.