

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de maio de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 90.º e 273.º – Não pagamento total ou parcial, pelo devedor, do montante devido ao sujeito passivo a título de uma operação sujeita a IVA – Valor tributável – Redução – Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-127/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por Decisão de 18 de janeiro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de fevereiro de 2018, no processo

**A-PACK CZ s. r. o.**

contra

**Odvolací finanční ředitelství,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 9 de janeiro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da A-PACK CZ s. r. o., por R. Cholenský e F. Hejl, advokáti,
- em representação do Odvolací finanční ředitelství, por T. Rozehnal, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk –Szałdzińska, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Salyková, J. Jokubauskaitė e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de

conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, bem como do artigo 90.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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a A–PACK CZ s. r. o. ao Odvolací finanční ředitelství (Órgão de Recurso da Direção de Finanças, República Checa), a propósito da recusa deste último em lhe reconhecer o direito a uma retificação do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago em relação a créditos em dívida e considerados incobráveis devido à insolvência do devedor.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 O artigo 73.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

4 Nos termos do artigo 90.º desta diretiva:

«1. 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.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

5 O artigo 273.º da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

### **Direito checo**

6 O direito de proceder à retificação do montante do imposto no caso de créditos sobre devedores em processos de insolvência foi introduzido na Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, pela Lei n.º 47/2011 (a seguir «Lei relativa ao IVA»), cujo preâmbulo

refere:

«Trata-se de introduzir uma nova possibilidade de retificar o montante do imposto a jusante no caso de créditos sobre devedores (adquirentes) que sejam objeto de um processo de insolvência devido a uma evolução negativa da situação económica. A presente proposta responde de forma ativa à situação económica atual e constitui uma medida de luta contra a crise, com o objetivo de ajudar as empresas cujo *cash?flow* é reduzido pelos créditos incobráveis sobre empresas em insolvência.

Em virtude das consequências da crise financeira mundial, há cada vez mais empresas que se encontram em processo de insolvência e que já não estão em condições de fazer face às suas obrigações para com os seus credores (fornecedores). Vários fornecedores (credores) já não estão em condições de recuperar a totalidade dos créditos que têm em relação a adquirentes (devedores). Esta circunstância tem um impacto negativo na situação económica de empresas até então “viáveis”.

Com base nesta disposição, o credor (fornecedor) terá, por conseguinte, o direito de retificar o montante do imposto a jusante se o adquirente (devedor) não lhe pagar os bens entregues ou o serviço fornecido, e se o juiz do processo de insolvência tiver instaurado um processo de insolvência contra o adquirente. [...]

A proposta está em plena conformidade com os artigos 90.º e 185.º da [Diretiva 2006/112]. Uma regulamentação semelhante é aplicável em pelo menos doze Estados?Membros da União Europeia. Este regime é aplicado, sob formas diferentes, nos seguintes Estados?Membros: Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, Alemanha, França, Portugal, Irlanda, Áustria, Itália, Grécia, Letónia e Reino Unido.»

7 O artigo 44.º, n.º 3, da Lei relativa ao IVA, sobre a retificação do montante do imposto relativo a créditos sobre devedores no âmbito de um processo de insolvência, prevê:

«O credor pode proceder à retificação do montante do imposto a jusante, na melhor das hipóteses, durante o exercício fiscal em que os requisitos previstos no n.º 1 foram cumpridos. Não se pode proceder a uma retificação [...] no caso de o devedor ter deixado de ser um sujeito passivo.»

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

8 A A?PACK CZ é uma sociedade checa sujeita ao IVA, tendo uma das suas sociedades clientes, a Delpharma Nutraceuticals, a.s., sido objeto de um processo de insolvência instaurado em 27 de maio de 2009.

9 Na sua declaração fiscal respeitante ao quarto trimestre do exercício fiscal de 2011, a A?PACK CZ pediu o reembolso de um montante de 539 822 coroas checas (CZK) (cerca de 21 000 euros), em virtude, nomeadamente, de uma retificação do montante do IVA relativo a créditos em dívida desta sociedade, relativamente a entregas de bens e prestações de serviços durante o período de 30 de outubro de 2008 a 2 de fevereiro de 2009.

10 Por decisão de 17 de abril de 2012, o Finan?ní ú?ad pro Prahu 9 (9.ª Repartição de Finanças de Praga, República Checa) reduziu o montante exigido pela A?PACK CZ a 41 211 CZK (cerca de 1 600 euros), com o fundamento de que o artigo 44.º, n.º 3, da Lei relativa ao IVA não permitia efetuar uma retificação do montante do imposto se o devedor tivesse deixado de ser um sujeito passivo, como era o caso da Delpharma Nutraceuticals desde 3 de novembro de 2011.

11 A A?PACK CZ apresentou uma reclamação desta decisão no Órgão de Recurso da Direção

de Finanças, que a indeferiu.

12 A A?PACK CZ intentou uma ação no M?stský soud v Praze (Tribunal de Praga, República Checa), pedindo a anulação dessa decisão de indeferimento, que este órgão jurisdicional julgou improcedente.

13 Foi nestas condições que a A?PACK CZ interpôs um recurso de cassação desta última decisão no órgão jurisdicional de reenvio, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa). Afirma que o requisito relativo ao estatuto de sujeito passivo do devedor, previsto no artigo 44.º, n.º 3, da Lei relativa ao IVA, é não só contrário ao artigo 90.º da Diretiva 2006/112 como constitui também um auxílio de Estado proibido.

14 O órgão jurisdicional de reenvio considera que os argumentos da A?PACK CZ relativos à existência de um auxílio de Estado não podem ser acolhidos. Em contrapartida, o requisito relativo à manutenção da qualidade de sujeito passivo do devedor, previsto no artigo 44.º, n.º 3, da Lei relativa ao IVA, parece?lhe contrário ao artigo 90.º da Diretiva 2006/112, uma vez que o mesmo pode tornar impossível a regularização do valor tributável do sujeito passivo credor, sem que tal seja justificado pela incerteza relativa ao caráter definitivo do não pagamento.

15 Foi neste contexto que o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o artigo 90.º, n.º 2, da [Diretiva 2006/112] ser interpretado, à luz do princípio da neutralidade fiscal e do princípio da proporcionalidade, no sentido de que permite aos Estados?Membros, através de derrogações, definir requisitos que, em certas situações, excluem a redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial do preço?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a legislação nacional contraria a finalidade do artigo 90.º da [Diretiva 2006/112], se não permitir aos sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado retificar o montante do imposto nos casos em que este tenha passado a ser exigível, relativamente a uma prestação tributável, a outro sujeito passivo que só pagou parcialmente essa prestação ou que não a pagou de todo, e que posteriormente deixou de ser sujeito passivo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

16 Com as suas duas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º da Diretiva 2006/112, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que o sujeito passivo não pode proceder à retificação do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento total ou parcial, pelo seu devedor, de um montante devido a título de uma operação sujeita a este imposto, se o referido devedor já não for sujeito passivo para efeitos do IVA.

17 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação que deu origem ao pagamento do imposto, obriga os Estados?Membros a reduzirem o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida e que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu (v., nomeadamente,

Acórdão de 6 de dezembro de 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29 e jurisprudência referida).

18 É certo que o artigo 90.º, n.º 2, desta diretiva permite que os Estados-Membros derroguem esta regra em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação.

19 Todavia, como já foi declarado pelo Tribunal de Justiça, tal faculdade de derrogação em caso de 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18; de 23 de novembro de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 17; e de 22 de fevereiro de 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 37).

20 Daqui resulta que 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 Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18; de 23 de novembro de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 18; e de 22 de fevereiro de 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 38) e que esta não pode permitir a estes últimos excluir pura e simplesmente a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento (v., neste sentido, Acórdão de 23 de novembro de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, n.os 20 e 21).

21 Esta conclusão é confirmada por uma interpretação teleológica do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112. Com efeito, embora seja pertinente que os Estados-Membros possam combater a incerteza quanto ao não pagamento de uma fatura ou ao caráter definitivo desta, tal faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza, designadamente à questão de saber se a redução do valor tributável pode não ser efetuada em caso de não pagamento (Acórdãos de 23 de novembro de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 22, e de 22 de fevereiro de 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 40).

22 Além disso, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução do valor tributável 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, Acórdão de 23 de novembro de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23).

23 No caso em apreço, uma exigência como a prevista pela legislação nacional em causa no processo principal, que faz depender a retificação do valor tributável do IVA da circunstância de o devedor não ter deixado de ser sujeito passivo de IVA, não pode ser justificada pela necessidade de ter em conta a incerteza quanto ao caráter definitivo do não pagamento em causa.

24 Com efeito, como aliás refere, em substância, a Comissão Europeia nas suas observações escritas, a circunstância de o devedor ter deixado de ser sujeito passivo, no contexto de um processo de insolvência, constitui, pelo contrário, um elemento suscetível de corroborar o caráter definitivo do não pagamento.

25 Quanto à questão de saber se, como sustenta o Governo checo nas suas observações escritas, referindo-se, nomeadamente, ao n.º 33 do Acórdão de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40), esse requisito poderia, no entanto, ser considerado compatível com o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, na medida em que prossegue os objetivos de assegurar a cobrança exata do IVA, de evitar a fraude e de eliminar o risco de perda

de receitas fiscais, importa salientar que tais objetivos não permitem contrariar a finalidade e a sistemática desta disposição e justificar uma derrogação do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva por motivos distintos dos relativos à incerteza do não pagamento ou ao seu caráter definitivo.

26 Do mesmo modo, embora o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, igualmente invocado pela República Checa para fundamentar a sua interpretação, permita aos Estados-Membros prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que essas medidas só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objetivo específico, devendo afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA e não podendo, por isso, ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 6 de dezembro de 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 33 e jurisprudência referida), que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria.

27 No caso em apreço, não resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que autorizar um sujeito passivo credor, como a A?PACK CZ, a reduzir o seu valor tributável em matéria de IVA quando confrontado com uma situação de não pagamento do seu crédito por um devedor insolvente e que entretanto deixou de ser sujeito passivo representaria um risco particular de fraude ou de evasão fiscal. Além disso, o facto de excluir, nesse caso, qualquer possibilidade de redução deste valor tributável, e de fazer recair sobre esse sujeito passivo credor o encargo de um montante de IVA que não teria recebido no âmbito das suas atividades económicas, ultrapassa, em qualquer caso, os limites estritamente necessários para atingir os objetivos previstos no artigo 273.º da Diretiva 2006/112.

28 Tendo em conta o que precede, há que responder às questões submetidas que o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que o sujeito passivo não pode proceder à retificação do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial, pelo seu devedor, de um montante devido a título de uma operação sujeita a este imposto, se o referido devedor já não for sujeito passivo para efeitos do IVA.

### **Quanto às despesas**

29 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 90.º 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 se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que o sujeito passivo não pode proceder à retificação do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em caso de não pagamento total ou parcial, pelo seu devedor, de um montante devido a título de uma operação sujeita a este imposto, se o referido devedor já não for sujeito passivo para efeitos do IVA.**

Assinaturas

\* Língua do processo: checo.