



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

6 de dezembro de 2018*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Valor tributável — Redução — Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-672/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por decisão de 16 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de novembro de 2017, no processo

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da **Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave, SA**, por A. G. Schwalbach, advogado,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Caeiros e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

* Língua do processo: português.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do princípio da neutralidade fiscal e 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, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave, SA (a seguir «Tratave»), à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito da recusa de esta última lhe conceder a regularização do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago e relativo a créditos em dívida considerados incobráveis devido à insolvência dos devedores.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 73.º da Diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e [nas] 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 184.º da referida diretiva especifica 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 mesma diretiva dispõe:

«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 [...]

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»
- 7 Nos termos do artigo 219.º da Diretiva IVA, «[é] assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca».

8 O artigo 273.º desta 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 português

9 O artigo 78.º, n.º 7, alínea b), do Código do IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos podem deduzir [...] o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

[...]

b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.»

10 O artigo 78.º, n.º 11, deste código prevê:

«No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada.»

11 O artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA dispõe:

«Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Tratave é uma sociedade sediada em Serzedelo (Portugal) que explora e gere os serviços públicos municipais de drenagem, depuração e destino final de águas residuais do Sistema Integrado de Despoluição do Vale do Ave (Portugal).

13 A Tratave é um sujeito passivo de IVA. Na sua declaração periódica relativa ao mês de julho de 2010, reduziu o valor tributável e retificou montantes de IVA anteriormente liquidados e repercutidos em oito dos seus clientes, beneficiários das suas prestações de serviços, decretados insolventes por sentenças transitadas em julgado.

14 Esta regularização traduziu-se numa redução do IVA, a favor da Tratave, no valor de 59 017,35 euros.

15 Na sequência dessa declaração, a Tratave foi objeto de uma inspeção tributária, após a qual a Autoridade Tributária e Aduaneira a informou de que aquela retificação padecia de ilegalidade pelo facto de as certidões das sentenças de insolvência transitadas em julgado não terem sido apresentadas e de a empresa também não ter respeitado o requisito, previsto no artigo 78.º, n.º 11, do Código do IVA, de comunicar previamente aos devedores insolventes a sua intenção de anular o IVA, para que retificassem a dedução do montante do IVA que pudessem ter efetuado.

- 16 Por conseguinte, em 2 de setembro de 2014, a referida Administração notificou à Tratave a liquidação adicional de IVA relativa ao período correspondente ao mês de julho de 2010, no valor de 59 017,35 euros, acrescida de juros compensatórios no valor de 9 216,41 euros.
- 17 Em 28 de outubro de 2014, a Tratave procedeu ao pagamento dos referidos montantes.
- 18 Nos meses de janeiro e fevereiro de 2015, a Tratave informou os devedores em causa da sua intenção de anular os montantes de IVA respeitantes aos créditos em dívida.
- 19 Em 27 de fevereiro de 2015, esta sociedade apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de 2 de setembro de 2014. Esta reclamação deu origem a uma decisão de indeferimento.
- 20 Em 25 de junho de 2015, a Tratave interpôs recurso hierárquico desta decisão de indeferimento, o qual foi igualmente indeferido em 5 de agosto de 2016.
- 21 Em 6 de janeiro de 2017, a Tratave interpôs no Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal) recurso de anulação da liquidação adicional de 2 de setembro de 2014 e da decisão de indeferimento do respetivo recurso hierárquico.
- 22 Este órgão jurisdicional considerou que o requisito relativo à posse de certidões das sentenças de insolvência transitadas em julgado não tem suporte legal, mas que a Tratave deveria ter respeitado o requisito de comunicação prévia, aos devedores insolventes, da sua intenção de anular o IVA contido nos créditos em dívida.
- 23 O referido órgão jurisdicional considerou igualmente que, em todo o caso, esta regularização estava sujeita a um prazo de prescrição de quatro anos.
- 24 Interroga-se, no entanto, sobre a conformidade destas modalidades de regularização previstas no direito nacional com o princípio da neutralidade fiscal e com a Diretiva IVA.
- 25 Nestas circunstâncias, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O princípio da neutralidade e o artigo 90.º da Diretiva [IVA] opõem-se a uma legislação nacional como a que consta do artigo 78.º, n.º 11, do Código do [IVA], interpretada com o alcance de não ser permitida a regularização do imposto, nos casos de não pagamento, antes de ser efetuada comunicação da anulação do imposto ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada?
- 2) Em caso afirmativo, o princípio da neutralidade e o artigo 90.º da Diretiva [IVA] opõem-se a uma legislação nacional como a que consta do artigo 78.º, n.º 11, do Código do [IVA], interpretada no sentido de não ser permitida a regularização do imposto, nos casos de não pagamento, quando a comunicação da anulação do imposto ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, não é feita até ao termo do prazo previsto para a dedução do imposto, no artigo 98.º, n.º 2, do Código do [IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 26 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da neutralidade e o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê que a redução do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento, não pode ser efetuada pelo sujeito passivo enquanto este não tiver previamente comunicado a sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, para efeitos da retificação da dedução do montante do IVA que este pôde efetuar.
- 27 A título preliminar, importa observar que, embora não seja de excluir que a regularização do valor tributável efetuada pela Tratave no mês de julho de 2010 diga respeito a montantes de IVA devidos antes da data da entrada em vigor da Diretiva IVA, ou seja, 1 de janeiro de 2007, não é, em todo o caso, necessário pronunciar-se sobre a questão de saber qual é o texto do direito da União aplicável, na medida em que as disposições pertinentes da Diretiva IVA para o presente processo são idênticas às 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), que a precedeu.
- 28 Há que recordar que, nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável compreende, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, 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.
- 29 O artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, 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 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 contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação 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 (Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 26 e 27; de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22; e de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 32).
- 30 No entanto, o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a derogarem esta regra em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação (Acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 23, e de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 27).
- 31 Além disso, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, desde que, nomeadamente, essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às previstas no capítulo 3 da mesma diretiva (Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 36).

- 32 Dado que, fora dos limites por elas estabelecidos, as disposições do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições conferem a estes uma margem de apreciação, nomeadamente, quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades tributárias, para efeitos de proceder a uma redução do valor tributável (Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 23; de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 37; e de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 42).
- 33 Decorre, no entanto, da jurisprudência que as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objetivo específico. Com efeito, devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 28; de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 38; e de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 43).
- 34 Importa, assim, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitem às que permitem justificar que, depois de efetuada a transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contraprestação. A este respeito, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar que é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em causa (Acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 39, e de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 44).
- 35 No caso em apreço, um requisito como o que está em causa no processo principal, que sujeita a redução correspondente do valor tributável de um sujeito passivo, em caso de não pagamento, à comunicação prévia, por este, ao seu devedor, que seja sujeito passivo do imposto, da sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA, enquadra-se, simultaneamente, no artigo 90.º, n.º 1, e no artigo 273.º da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 24 e 25).
- 36 Quanto à observância dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, há que constatar que este requisito, que permite informar o devedor de que deve regularizar o valor do IVA que tenha eventualmente podido deduzir a montante, é suscetível de contribuir tanto para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude como para eliminar o risco de perda de receitas fiscais (v., por analogia, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 32 e 33).
- 37 A este respeito, a obrigação de o devedor insolvente identificar as suas dívidas e os seus credores, à qual se refere a Tratave para invocar o caráter inútil do requisito em causa no processo principal e, assim, a violação do princípio da neutralidade, não pode constituir uma formalidade suscetível de garantir suficientemente o respeito destes objetivos, quanto mais não seja porque esta obrigação de identificação se baseia apenas na iniciativa do devedor.
- 38 Por outro lado, como resulta da decisão de reenvio, o caráter prévio à regularização do valor tributável para efeitos de IVA pelo sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços, da comunicação que deve fazer ao devedor insolvente deve permitir ao Estado-Membro agir em tempo útil, no âmbito do processo de insolvência, para recuperar o IVA que pôde ser deduzido a montante por esse mesmo devedor.

- 39 Além disso, uma vez que a satisfação do requisito em causa no processo principal permite ao sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços, recuperar a totalidade de IVA entregue em excesso à Autoridade Tributária a título de créditos não pagos, este requisito, em princípio, não põe em causa a neutralidade do IVA (v., por analogia, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 37).
- 40 Por último, o Governo português alegou que essa comunicação não está sujeita a requisitos de forma específicos e pode, por conseguinte, ser satisfeita por qualquer meio adequado. Resulta igualmente da decisão de reenvio que a mesma constitui uma diligência «de muito fácil concretização» e «insignificante onerosidade».
- 41 Tal requisito não se afigura, assim, excessivamente oneroso para o sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços (v., por analogia, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 34), o que cabe, contudo, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 42 Atendendo ao conjunto de considerações que precedem, há que responder à primeira questão que o princípio da neutralidade e os artigos 90.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê que a redução do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento, não pode ser efetuada pelo sujeito passivo enquanto este não tiver previamente comunicado a sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, para efeitos de retificação da dedução do montante de IVA que este pôde efetuar.

Quanto à segunda questão

- 43 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o princípio da neutralidade fiscal e o artigo 90.º da Diretiva IVA se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita a redução do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento, à condição de que a anulação do imposto seja comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, num prazo de prescrição de quatro anos.
- 44 Contudo, uma vez que esta questão só foi colocada para o caso de ser dada uma resposta afirmativa à primeira questão, não há que lhe responder.

Quanto às despesas

- 45 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 (Sexta Secção) declara:

O princípio da neutralidade e os artigos 90.º e 273.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 não se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê que a redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), em caso de não pagamento, não pode ser efetuada pelo sujeito passivo enquanto este não tiver previamente comunicado a sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, para efeitos de retificação da dedução do montante de IVA que este pôde efetuar.

Bonichot

Arabadjiev

Fernlund

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de dezembro de 2018.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente
K. Lenaerts